



**VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ**

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

**FAKULTA PODNIKATELSKÁ**

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

**ÚSTAV FINANCÍ**

INSTITUTE OF FINANCES

**ZHODNOCENÍ KALKULACÍ VE VYBRANÉ  
SOUKROMOPRÁVNÍ KORPORACI A NÁVRHY NA  
ZLEPŠENÍ**

EVALUATION OF THE CALCULATIONS IN THE SELECTED PRIVATE COMPANY

**DIPLOMOVÁ PRÁCE**

MASTER'S THESIS

**AUTOR PRÁCE**

AUTHOR

**Bc. Andrea Kulíková**

**VEDOUCÍ PRÁCE**

SUPERVISOR

**Ing. Helena Hanušová, CSc.**

**BRNO 2021**

# Zadání diplomové práce

Ústav: Ústav financí  
Studentka: **Bc. Andrea Kulíková**  
Studijní program: Účetnictví a finanční řízení podniku  
Studijní obor: bez specializace  
Vedoucí práce: **Ing. Helena Hanušová, CSc.**  
Akademický rok: 2020/21

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

## **Zhodnocení kalkulací ve vybrané soukromoprávní korporaci a návrhy na zlepšení**

### **Charakteristika problematiky úkolu:**

Úvod  
Cíle práce, metody a postupy zpracování  
Teoretická východiska práce  
Analýza současného stavu  
Vlastní návrhy řešení  
Závěr  
Seznam použitých zdrojů

### **Cíle, kterých má být dosaženo:**

Provést analýzu podnikem používané kalkulace (kalkulačního systému, klasifikace nákladů, používaných kalkulačních vzorců, metod přiřazování režijních nákladů na kalkulační jednici) s přihlédnutím ke specifickým podniku a oboru jeho podnikání.  
Na základě zjištěného stavu navrhnout změny, jejichž realizace by umožnila zlepšit stávající stav.

### **Základní literární prameny:**

HRÁDECKÝ, M. a M. KONEČNÝ. Kalkulace pro podnikatele. 1. vyd. Praha: Prospektrum, 2003. 153 s. ISBN 80-7175-119-7.  
KRÁL, B. Manažerské účetnictví. 3. dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. 660 s. ISBN 978-80-7261-217-8.

LAZAR, J. Manažerské účetnictví a controlling. 1. vyd. Praha: Grada, 2012. 271 s. ISBN 978-80-2-7-4133-8.

PETŘÍK, T. Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. 735 s. ISBN 978-80-247-3024-0.

POPESKO, B. Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení. 1. vyd. Praha: Grada, 2009. 233 s. ISBN 978-80-247-2974-9.

SYNEK, M., E. KISLINGEROVÁ a kol. Podniková ekonomika. 5. přeprac. a dopl. vyd. Praha: C H Beck, 2010. 498 s. ISBN 978-80-7400-336-3.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2020/21

V Brně dne 28.2.2021

L. S.

---

doc. Ing. Mgr. Karel Brychta, Ph.D.  
ředitel

---

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.  
děkan

## **Abstrakt**

Diplomová práce se věnuje analýze a zhodnocení kalkulací v jídelně Vedanta společnosti Jitřenka-Zlatá studna s.r.o. Cílem práce je navrhnout změny, které umožní stávající stav společnosti zlepšit. Návrhy budou vycházet z analýzy současného stavu klasifikace nákladů, způsobu kalkulace a kalkulačního systému.

## **Abstract**

The diploma thesis deals with the analysis and evaluation of calculations in the Vedanta canteen of the company Jitřenka-Zlatá studna s.r.o. The aim of the work is to propose changes that will improve the current situation of the company. The proposals will be based on an analysis of the current state of cost classification, the method of calculation and the calculation system.

## **Klíčová slova**

náklady, klasifikace nákladů, kalkulace, kalkulační systém, metody kalkulace nákladů

## **Key words**

costs, cost classification, calculation, calculation system, cost calculation methods

### **Bibliografická citace**

KULÍKOVÁ, Andrea. *Zhodnocení kalkulací ve vybrané soukromoprávní korporaci a návrhy na zlepšení* [online]. Brno, 2021 [cit. 2021-05-16]. Dostupné z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/133876>. Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí. Vedoucí práce Helena Hanušová.

### **Čestné prohlášení**

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 16. května 2021

.....

Podpis

## **Poděkování**

Srdečně děkuji paní Ing. Heleně Hanušové CSc. za odborné vedení při zpracování diplomové práce. Poděkování patří také zástupcům jídelny Vedanta za jejich ochotnou spolupráci.

# OBSAH

ÚVOD .....	10
CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ .....	11
1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA .....	12
1.1 Náklady .....	12
1.1.1 Pojetí nákladů .....	12
1.1.2 Členění nákladů .....	13
1.2 Kalkulace.....	19
1.2.1 Kalkulace úplných a neúplných nákladů .....	19
1.2.2 Moderní metody kalkulací .....	27
1.3 Kalkulační systém .....	29
1.3.1 Propočtová kalkulace .....	31
1.3.2 Plánová kalkulace .....	32
1.3.3 Operativní kalkulace .....	32
1.3.4 Výsledná kalkulace .....	33
1.3.5 Kalkulace ceny.....	33
1.3.6 Vazby kalkulačního systému .....	33
1.4 Nákladové účetnictví založené na standardech.....	35
1.4.1 Odchytky a jejich analýza.....	36
2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU .....	39
2.1 Popis společnosti.....	39
2.1.1 Zákazníci.....	41
2.1.2 Dodavatelé .....	42
2.1.3 Konkurence .....	43
2.1.4 Strategické řízení podniku .....	43
2.1.5 Personální osazení a organizační struktura .....	45
2.1.6 Hlavní podnikové procesy .....	45



2.1.7	Technická a softwarová vybavenost .....	48
2.2	Stávající klasifikace nákladů .....	49
2.3	Stávající způsob kalkulace nákladů .....	52
2.4	Stávající kalkulační systém .....	53
2.5	Zhodnocení současného stavu .....	54
3	VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ .....	55
3.1	Klasifikace nákladů .....	55
3.1.1	Členění nákladů dle účelu .....	56
3.1.2	Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby .....	59
3.1.3	Souhrnný přehled nové klasifikace nákladů .....	61
3.2	Návrh kalkulačního vzorce a způsobu kalkulace .....	63
3.2.1	Výběr kalkulační metody .....	65
3.2.2	Stanovení kalkulační přírážky jednotlivých režii .....	66
3.2.3	Aplikace stanovené metody kalkulace .....	70
3.3	Návrh kalkulačního systému .....	75
	ZÁVĚR .....	78
	SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY .....	79
	SEZNAM OBRÁZKŮ .....	81
	SEZNAM GRAFŮ .....	82
	SEZNAM TABULEK .....	83

## ÚVOD

Náklady jsou pro podnik jednou z nejdůležitějších veličin, ačkoli jsou mnohdy ze strany malých a středních podniků podceňované, ve skutečnosti se promítají do každé oblasti řízení podnikání. Jsou přímým činitelem výkonosti podniku a jejich řízení probíhá neustálým vývojem.

Kalkulační systém je klíčový pro zachycování podnikatelské skutečnosti a pro rozhodování o budoucích krocích při naplňování mise podniku. Nesprávné nastavení kalkulací může mít za následek výrazné hospodářské ztráty či ztráty možnosti neomezeného fungování na trhu.

Sledování nákladů bylo od počátku spojeno s účetními výkazy, ač v různých formách. V současné době je snahou sledovat náklady podrobnější a přesnější formou, například v podobě vnitropodnikového účetnictví, nebo v pokročilém manažerském účetnictví. Tyto okolnosti mě vnitřně vedly k vypracování diplomové práce na téma kalkulací s cílem navrhnouti změn v oblasti řízení nákladů na základě analýzy vybraného podniku. Podnik, který jsem pro zpracování diplomové práce vybrala, je mi blízký a jeho okolí je mi dobře známo. Jde o malý podnik, jehož jádro je tvořeno rodinnými příslušníky a který se právě nachází ve fázi, v níž jsou změny v řízení nákladů nezbytné.

Cílem práce je rozpoznat slabá místa v oblasti řízení nákladů a navrhnout vhodná opatření pro zlepšení.

# **CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ**

V této části budou vymezeny cíle závěrečné práce a metody a postupy zpracování, jimiž má být těchto cílů dosaženo.

## **Cíle práce**

Hlavním cílem diplomové práce je s pomocí teoretických poznatků navrhnout změny v kalkulačním systému jídelny Vedanta, které povedou ke zlepšení současného stavu, co se týče klasifikace nákladů a způsobu kalkulace nákladů, a pomohou jídelně s kalkulačním procesem, který je pro její činnost významný.

Dílkami cíli je:

- popsat vybranou společnost, její činnost, misi, organizační strukturu,
- popsat zákazníky, dodavatele a konkurenci podniku,
- zpracovat teoretická východiska tématu,
- analyzovat stávající klasifikaci nákladů,
- analyzovat stávající způsob kalkulace nákladů,
- analyzovat stávající kalkulační systém,
- vyhodnotit nedostatky současného stavu,
- z výsledků hodnocení současného stavu navrhnout změny pro zlepšení.

## **Metody a postupy zpracování**

Diplomová práce je rozdělena na tři části. První část je věnována teoretickým východiskům, na kterých je diplomová práce založena. Vysvětluje dle odborné literatury důležité pojmy, pro pochopení tématu práce.

Druhá část je věnována popisu vybrané společnosti a analýze současného stavu, ze které vycházejí nedostatky procesu kalkulace.

Poslední část diplomové práce je návrhová a obsahuje návrhy řešení zjištěných nedostatků a problémů kalkulačního systému.

# 1 TEORETICKÁ VÝCHODISKA

První kapitola je věnována teoretickým východiskům, které tvoří zázemí celé diplomové práce a z nichž vychází.

Kalkulace jsou vedle finančního účetnictví a účetních výkazů, vnitropodnikového účetnictví, rozpočetnictví a podnikové statistiky a rozborů jedním z celků podnikového počtenictví, jehož smyslem je poskytování aktuálních a kvalitních informací pro řízení podniku (1). Aby byla vyzdvížena důležitost této oblasti, budou nejdříve podle odborné literatury definovány náklady, poté samotné kalkulace, agregace kalkulací do kalkulačního systému a na závěr bude stručně vymezeno nákladové účetnictví založené na standardech a analýza odchylek jako nástroj managementu v řízení této oblasti.

## 1.1 Náklady

Před vymezením teorie ke kalkulacím je třeba se zaměřit na pojem náklady, které jsou jejich předmětem.

### 1.1.1 Pojetí nákladů

Náklady jsou základní ekonomickou veličinou, u které rozlišujeme následující pojetí:

#### 1 Finanční pojetí nákladů

Finanční pojetí vychází z finančního účetnictví a definuje náklady jako úbytky ekonomického prospěchu nebo také ekonomické zdroje vynaložené za účelem dosažení výnosu, které snižují aktiva (majetek) podniku nebo zvyšují jeho závazky a v konečném důsledku vedou ke snížení vlastního kapitálu. Finanční pojetí se vyznačuje volností mezi vztahem nákladů a předmětem činnosti podniku, za náklady jsou považovány i úbytky společenského charakteru (dary), položky rozděluje výsledek hospodaření nebo například ztráty hodnoty složek majetku podniku, které provázejí podnikatelskou činnost, ale nevedou ke zhodnocení vlastního kapitálu (2).

## 2 Manažerské pojetí nákladů

Uplatňuje se v manažerském účetnictví a charakterizuje náklady jako hodnotově vyjádřené, účelné vynaložení ekonomických zdrojů podniku, účelově souvisejících s ekonomickou činností. Toto pojetí zdůrazňuje racionální hospodárné nakládání s náklady, jelikož je podmíněno úzkým vztahem nákladů k výkonům podniku, které tvoří činnost podniku. Daný výkon je označován jako nositel nákladu. V manažerském pojetí je za náklad považováno pouze takové vynaložení zdroje, které racionální a přiměřené výsledku činnosti a jehož smyslem je zhodnocení (dojde k němu jen tehdy, pokud je jím vytvořena složka majetku, která přinese vyšší ekonomický prospěch, než byl původní náklad) (2). V rámci manažerského pojetí můžeme rozlišovat také hodnotové a ekonomické pojetí nákladů.

- A. **Hodnotové pojetí nákladů** – zahrnuje náklady shodné s finančním účetnictvím a náklady, které jsou ve finančním účetnictví vykázány v jiné výši nebo nejsou zachyceny vůbec (3).
- B. **Ekonomické pojetí nákladů** – bere v potaz takzvané oportunitní náklady, což jsou takové náklady, jež představují maximální ušlý efekt, který vznikl v důsledku použití omezených zdrojů na danou ekonomickou alternativu (3).

Rozdíl u popsáných pojetí je také v okamžiku vzniku nákladu. Ve finančním pojetí náklad vzniká ve chvíli, kdy je spotřebována užitečnost vynaloženého zdroje (například tím, že vstoupí do výrobku, který bude následně prodán), naopak v manažerském pojetí vzniká náklad již při vynaložení ekonomického zdroje, které v tu chvíli způsobí pouze změnu ve struktuře majetku podniku, nikoliv celkový úbytek majetku (2).

### 1.1.2 Členění nákladů

Pro účely řízení nákladů je potřeba umět náklady rozčleňovat do stejnorodých skupin. Každý způsob členění je vyvolán určitou potřebou a za konkrétním účelem (2). V této kapitole budou popsána jednotlivá členění.

Způsoby členění nákladů:

- druhové členění nákladů,

- účelové členění nákladů,
- kalkulační členění nákladů,
- členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování (2).

Před samotným popisem jednotlivého členění bude vysvětleno rozlišování nákladů na externí – interní, prvotní – druhotné a jednoduché – komplexní. Někdy je toto členění označováno jako dělení podle odpovědnosti za jejich vznik, jelikož zohledňuje spojení toků nákladů mezi jednotlivými odpovědnostními středisky podniku (2).

**Externí** náklady nemohou vznikat uvnitř výrobního procesu, přicházejí do podniku zvenčí. Může jít například o spotřebu nakupovaných prostředků (např. materiálu), služeb či mezd. Naproti tomu **interní** náklady vznikají během procesu výroby a jsou vytvářeny v důsledku spotřeby výkonů vytvořených uvnitř podniku (např. spotřeba podnikových polotovarů, využití služeb vnitřních středisek apod.) (4).

Definice **prvotních** nákladů doplňuje charakteristiku externích a interních nákladů. Prvotní náklady jsou ty, které se objevují v dané činnosti poprvé, tj. jsou externí. **Druhotné** náklady jsou ty, jež jsou vyvolány spotřebou nákladů prvotních, tj. jsou interní (4).

**Jednoduchými** náklady jsou označeny ty, které jsou ztvárněny jednou položkou, například spotřebovanou přijatou službou. **Komplexní** náklady jsou naopak složené z více prvků a jsou kombinovány v rámci celého podniku dle toho kde a pro koho jsou spotřebovány (4).

## 1 Druhové členění nákladů

Druhové členění nákladů zachycuje ekonomicky stejnorodé položky a umožňuje uplatňovat nástroje řízení podniku a konstruovat množství analytických ukazatelů. Tento způsob členění podává informace o spotřebě vstupních faktorů, které vypovídají o vztahu podniku k jeho okolí, jelikož vyobrazuje externí náklady z dodávek výrobků a služeb od vnějších subjektů (dodavatelů). Je základem pro členění nákladů ve finanční účetnictví, ve kterém se v takovém členění vychází pro výpočet hospodářského výsledku podniku.

Z toho důvodu umožňuje druhové členění srovnání jednak finančního plánu s ostatními plány v podniku a jednak také mezipodnikové srovnání (5).

Další charakteristikou nákladů členěných druhově je, že z hlediska zobrazení jde o náklady prvotní (tj. náklady vynaložené na vstupu do výroby) a jednoduché, nelze je rozlišit na jednodušší složky (5).

Mezi fundamentální druhy nákladů se řadí:

- spotřeba materiálu,
- spotřeba externích prací a služeb,
- mzdové a ostatní osobní náklady,
- odpisy dlouhodobého majetku,
- finanční náklady (2).

Druhové členění je významné pro zajištění proporcí, stability a rovnováhy mezi potřebou těchto nákladů a vnějším okolím. Nevýhodou pro vedení podniku je, že samotné druhové členění nevyjadřuje příčinu vynaložení nákladů a nelze na základě tohoto dělení hodnotit hospodárnost, účinnost ani efektivnost podnikových výkonů, v tom spočívá omezenost druhového členění (2).

## **2 Účelové členění nákladů**

Pro řízení podniku a zajišťování hospodárnosti podnikání je nutné prostřednictvím řízení nákladů vyhodnocovat náklady z hlediska účelu, na který byly vynaloženy. Účelové členění nákladů proto zachycuje náklady podle činností, které vyvolaly jejich vznik (5). Toto členění je základem pro stanovení racionálního nákladového úkolu, se kterým se vyhodnocuje skutečná spotřeba nákladové složky. Úkolem je identifikovat věcného nositele, který vyvolává vznik nákladu. Velikost tohoto nositele je pak také klíčová pro výšku a úroveň nákladů (2).

Při dělení nákladů podle účelu rozlišujeme:

- A. Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení
- B. Náklady jednicové a režijní (5)

### **A. Náklady technologické a náklady na obsluhu a řízení**

Náklady technologické jsou takové, které byly vyvolané samotnou technologií prostupu dané činnosti. Náklady na obsluhu a řízení jsou náklady, které byly vynaloženy za účelem vytvoření, zajištění a udržení podmínek pro průběh této činnosti (2).

### **B. Náklady jednicové a režijní**

Jednicové náklady jsou technologické náklady, které jsou dle norem stanoveny ve vztahu k dílčímu nebo finálnímu výkonu. Jsou to takové náklady, které souvisí přímo s jednotkou prováděného výkonu (3). Základním nástrojem jejich řízení je kalkulace (2).

Režijní náklady označují část technologických nákladů, která se týká procesu určité činnosti podniku jako celku a vztahuje se na celé hospodářské období, nikoli bezprostředně k jednotlivým dílčím výkonům (5). Výše režijních nákladů je ovlivněna rozsahem činností pouze rámcově. Bývají stanoveny na základě souhrnných limitů po dané období či celkový předpokládaný objem výkonů. Základním nástrojem pro řízení režijních nákladů je jejich rozpočet (2).

## **3 Kalkulační dělení nákladů**

Kalkulační dělení se velmi podobá účelovému dělení nákladů na jednicové a režijní. Zásadním rozdílem je, že kalkulační dělení se vztahuje k druhu výkonu, nikoli k jednici (jednotce) výkonu. Dělení vychází ze schopnosti přiřadit náklad v rámci kalkulace konkrétnímu výkonu (3).

Rozlišujeme:

- A. Přímé náklady
- B. Nepřímé náklady

### **A. Přímé náklady**

Obsahují například náklady na jednicový materiál, mzdové náklady pracovníků podílejících se na daném výkonu a odpisy majetku užívaného při daném výkonu. Můžeme je explicitně vztáhnout ke kalkulovanému objektu (3).



## **B. Nepřímé náklady**

Jsou to takové náklady, díky nimž je zajištěn podnikatelský proces podniku v širších souvislostech, nemohou se přiřadit přímo ke konkrétní činnosti a výkonu. Dochází k tomu ze dvou důvodů, buď vazba mezi nákladem a objektem neexistuje, nebo je tuto vazbu těžké identifikovat nebo identifikace není efektivní a relevantní (3).

### **4 Členění nákladů z hlediska potřeb rozhodování**

Následující kategorie klasifikace nákladů je oproti předcházejícím orientovaná na informace pro budoucí rozhodování. Definováno bude:

- A. Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů
- B. Relevantní, irelevantní a rozdílové náklady
- C. Oportunitní náklady
- D. Náklady vázané k rozhodnutí (2)

#### **A. Členění nákladů podle závislosti na objemu výkonů**

Následující členění modifikuje stávající členění o odpovědi na otázky typu „jak se změní výše nákladů, pokud se zvýší/sníží objem výrobků například o určité procento“ a další příbuzné otázky a slouží tak kvalifikovanějšímu rozhodování v budoucnosti (2). Rozlišujeme variabilní a fixní náklady, někdy také smíšené (semivariabilní a semifixní) náklady (3).

**Variabilní náklady** jsou náklady, které se při změně objemu výkonů mění. Měnit se mohou proporcionálně vůči objemu výroby (mají lineární charakter, např. přímá spotřeba materiálu), nadproporcionálně, to znamená, že rostou rychleji než objem produkce (např. mzdové náklady v případě nočních směn), nebo podproporcionálně, kdy variabilní náklady rostou pomaleji než objem výroby (např. v případě množstevní slevy na materiál) (3).

**Fixní náklady** zůstávají neměnné při různém objemu výroby a vztahují se k určitému období. Příkladem můžou být nájemní služby, odpisy budovy nebo mzdy manažerů. Celkové fixní náklady zůstávají konstantní vůči objemu výroby, jednicové fixní náklady

s růstem objemu výkonu klesají (3). Označují se také jako kapacitní náklady, které jsou nutné pro udržení podmínek pro průběh reprodukčního procesu. Jejich celková výše se v průběhu podnikatelského procesu nedá ovlivnit a nelze ani zásadně změnit jejich intenzitu. Vznikají zpravidla před zahájením podnikatelského procesu, kdy je třeba realizace investičního rozhodnutí (2).

Náklady se smíšeným charakterem rozlišujeme na **semivariabilní náklady** v případě, že v sobě mají fixní a zároveň variabilní složku, například spotřeba elektrické energie, která zásobuje zároveň výrobní linky a zároveň provoz výpočetní techniky. **Semifixní náklady**, někdy označované také jako skokové fixní náklady, při daném rozsahu výroby dosahují určité úrovně a při dosažení určitého objemu skokově rostou (například pronájem skladových ploch) (3).

### **B. Relevantní, irelevantní a rozdílové náklady**

Ostatní členění nákladů tvořící základ pro rozhodování managementu vychází z odhadovaných nákladů a podle posouzení, zda uskutečněnou variantou budou náklady ovlivněny, náklady rozlišujeme na **relevantní náklady** – jejich výše se mění v závislosti na našem rozhodnutí a **irelevantní náklady** – jejich výše není rozhodnutím ovlivněna (2).

**Rozdílové náklady** jsou typem relevantních nákladů a vyjadřují rozdíl mezi výškou nákladů před a po uvažované změně (2).

### **C. Oportunitní náklady**

**Oportunitní náklady** vyjadřují ušlý zisk plynoucí z nemožnosti vynaložení ekonomických zdrojů, jehož cílem je jejich zhodnocení původních zdrojů, alternativním způsobem (z důvodu omezenosti zdrojů) (2). Definovat je lze také jako nevyužitý efekt z jiných možných rozhodnutí. Mají fiktivní charakter a slouží zejména jako kritérium pro rozhodování (4).

## **D. Náklady vázané k rozhodnutí**

Jsou strategicky využívanou kategorií nákladů, kdy se stanovují náklady, které na základě současných rozhodnutí vzniknou v budoucnu. Používají se zejména při vývoji a konstrukci výrobků. Důraz je kladen na vyhodnocení přínosů z vývojových a předvýrobních aktivit (2).

## **1.2 Kalkulace**

Pojmem kalkulace se se používá ve třech významech, a to jako činnost, která spočívá v zjišťování a stanovování nákladů na specifickou konkrétní jednotku výkonů (označovanou jako kalkulační jednice), výsledek této činnosti (konečné stanovení nákladů na jednotku) a jako část informačního systému, jejímž úkolem je získávat nutná data z nákladového účetnictví, případně oddělení podniku, které se kalkulace zabývá (5).

V nejobecnějším měřítku se kalkulací rozumí zjištění hodnotové veličiny (nákladů, marže, zisku, ceny) na naturálně vyjádřenou jednotku výkonu, což z ní činní významný nástroj (2).

**Předmětem kalkulace** mohou být dílčí i finální výkony, které podnik provádí. Je vymezen kalkulační jednicí a kalkulovaným množstvím. **Kalkulační jednicí** je označován konkrétní výkon určený měrnou jednotkou (například výroba sladkého dezertu, u níž je měrná jednotka 1 kus). Pro určení podílu fixních nákladů připadajících na kalkulační jednici je důležité **kalkulované množství**, které zahrnuje určitý objem kalkulačních jednic, pro které se kalkuluje stanovuje (2).

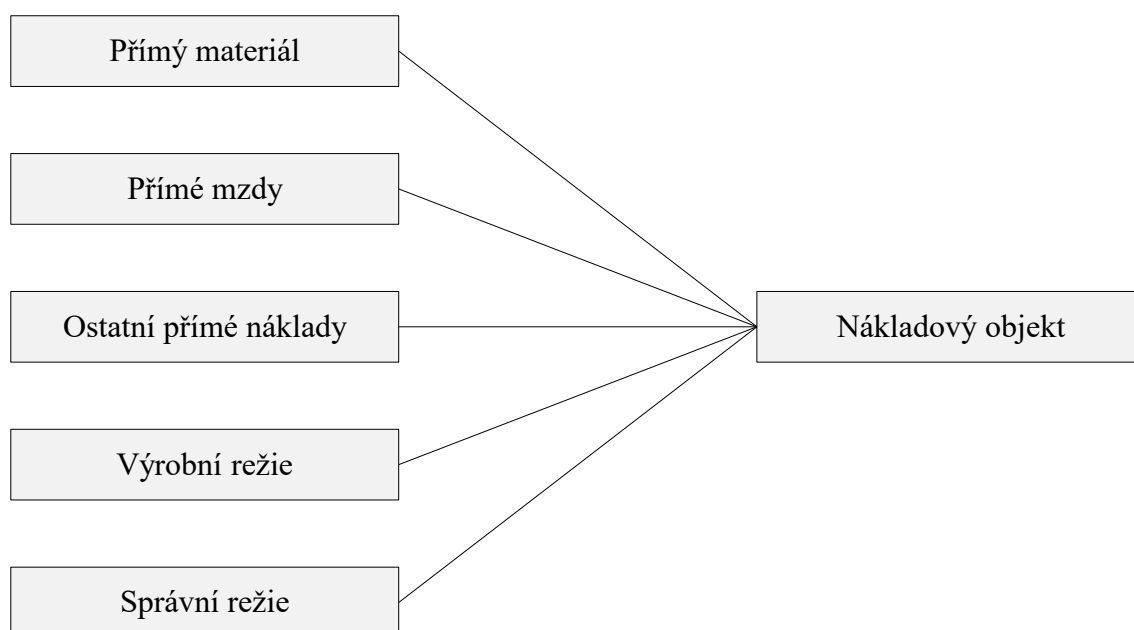
### **1.2.1 Kalkulace úplných a neúplných nákladů**

Metod nákladových kalkulací a jejich klasifikace je nepřehledné množství, které se liší způsobem využití, principem přiřazování režijních nákladů nebo dalšími parametry. Definováno bude základní členění kalkulací na kalkuluje úplných a neúplných nákladů (absorpční a neabsorpční kalkulace) podle rozsahu nákladů přidělovaných objektu kalkulace (3).

## 1 Kalkulace úplných nákladů (absorpční kalkulace)

Absorpční kalkulace v sobě zahrnuje všechny náklady podniku. Podává managementu informaci o podílu celkových nákladů podniku na kalkulační jednotici, díky které může vedení posoudit rentabilitu podnikání a schopnost podniku uhradit veškeré náklady své činnosti. Využívá se při dlouhodobých analýzách nákladů výkonu a při cenovém rozhodování – stanovená cen musí být taková, aby pokryla náklady připadající na výkon a byl generován zisk (3).

Metody kalkulací úplných nákladů jsou omezeny existencí fixních nákladů, které se těžko rozvrhují na kalkulační jednotici a může vzniknout kalkulační nepřesnost při výpočtu úplných vlastních nákladech výkonu. Tyto metody jsou díky tomu hůře použitelné pro krátkodobé rozhodování. Jelikož se fixní náklady určují podílem připadajícím na kalkulační jednotici, změny ve skutečně realizovaném objemu výkonu oproti plánovanému mají zásadní vliv (3).



Obrázek č. 1: Schéma kalkulace úplných nákladů (Zdroj: Zpracováno podle (3))

Mezi metody kalkulací úplných nákladů patří:

- A. Kalkulace dělením
- B. Kalkulace dělením s poměrovými čísly

- C. Přirážková kalkulace
- D. Fázová a postupná kalkulace
- E. Odčítací a rozčítací kalkulace (3)

#### **A. Kalkulace dělením**

Nejjednodušší metoda kalkulace nákladů, při které se náklady na jednotku výkonu stanoví prostým podílem výše nákladů a počtu jednotek výkonů. Používá se u stejnorodé hromadné výroby a u poskytování služeb. Předpokladem je, že náklady realizace výkonu jsou z dlouhodobého hlediska stejné. Nedostatek metody vězí v tom, že i u homogenního produktu může být například jeho distribuce či jiný faktor různý a tím pádem jsou náklady odlišné (3).

#### **B. Kalkulace dělením s poměrovými čísly**

Používá se u výroby, kde se výrobky liší měřitelným parametrem (např. velikost, délka, šířka apod.). Je určen představitel výrobků, u ostatních výrobků se pak stanoví ekvivalenční číslo podle představitele vzhledem ke zvolené odlišné vlastnosti. Stanoví se suma poměrových čísel a stanoví se náklady na jeden ekvivalent, kterým se následně rozpočítají náklady jednotlivým výrobkům (3).

#### **C. Přirážková kalkulace**

Přirážková metoda je nejčastěji používaná metoda kalkulace nákladů, která se využívá v podnicích s různorodými výkony, při níž dochází ke spotřebě různých množství materiálu, času pro výrobu a dalším spotřebám. Režijní náklady je proto nutné rozpočtovat podle zvolených rozvrhových základů, nikoli dělením (5).

Nejdříve je nutné stanovit veličinu – tzv. **rozvrhovou základnu**, podle které se budou režijní náklady alokovat. Musí jít o veličinu, která nejlépe vyjadřuje podíl nepřímých nákladů, jejichž spotřebu daný výkon vyvolal. Nejčastěji je za rozvrhovou základnu volen objem přímých mezd, počet strojohodin, objem přímých nákladů či přímého materiálu (3).

Rozvrhová základna může být stanovena **v peněžní formě** a režijní přírážka může být dána koeficientem, nebo v procentech. Režijní přírážka vyjadřuje, jaký je podíl režijních nákladů podniku na rozvrhové základně (3). Vypočítá se jako:

**Režijní přírážka** = nepřímé režijní náklady / rozvrhová základna v Kč (3)

Při druhém způsobu je rozvrhová základna vyjádřena **v naturálních jednotkách** a režijní přírážka je udaná v peněžních jednotkách (3). Vypočítá se jako:

**Sazba režijních nákladů** = nepřímé režijní náklady / rozvrhová základna v naturálních jednotkách (3)

Výše režijních nákladů se pak stanoví vynásobením režijní přírážky a veličiny stanovené rozvrhovou základnou připadající na kalkulační jednici (3).

Rozlišujeme **sumační a diferencovanou variantu přírážkové kalkulace**. Sumační metoda umísťuje celkové režijní náklady podniku v rámci jedné souhrnné podnikové režie, pro jejíž alokaci se používá jednotná rozvrhová základna. U diferencované varianty jsou sdruženy nepřímé náklady do skupin, kterým jsou přiřazeny různé rozvrhové základny. Cílem diferencované varianty je zpřesnění kalkulace (3).

#### **D. Fázová a postupná metoda kalkulace**

Jedná se o metody, které vznikly pro účely hromadné výroby, která je členěna do několika na sebe navazujících fází nebo stupňů. **Fázová metoda** se používá v případě členitého výrobního procesu, kdy se v každé fázi použije prostá metoda kalkulace a součet těchto dílčích nákladů pak vyjadřuje náklady finálního produktu (3).

**Postupná metoda** má uplatnění v podnicích, kde existují stupně, které jsou technologicky a organizačně odděleny a výrobek může být v jednotlivých stupních použit jako polotovár. Náklady stupňů výroby se kumulují a finální náklady jsou stanoveny až v posledním stupni procesu (3).

## E. Odčítací a rozčítací metoda kalkulace

Tyto metody se používají ve sdružené výrobě, kdy výroba jednoho produktu nemůže být oddělena od výroby dalších produktů (např. chemická a zemědělská výroba) (3).

**Rozčítací metoda** se uplatní v případě, že všechny výrobky sdruženého procesu mají významnou hodnotu a všechny jsou považovány za hlavní výrobky. Naopak **odčítací metoda** je relevantní pro případy, kdy některé z výrobků mají nižší hodnotu a označují se jako výrobky vedlejší (3).

### Typový kalkulační vzorec

Mnoho podniku vychází z takzvaného typového kalkulačního vzorce, který vychází z podnikové praxe v historii a spadá pod kalkulace úplných nákladů. Podává elementární představu o struktuře kalkulačních položek a představuje minimální podobu kalkulačního vzorce. Podniky si jej modifikují dle svých potřeb na podrobnější členění přímých i nepřímých nákladů. Lze jej použít také jako podklad pro tvorbu cen výkonů (5).

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímý materiál
4. Výrobní (provozní) režie

---

#### Vlastní náklady výroby (provozu)

5. Správní režie

---

#### Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady

---

#### Úplné vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)

---

#### Cena výkonu (základní) (3)

Jednicový materiál obsahuje materiál přímo vstupující do výrobku a ostatní nezbytné náklady, bez kterých by výrobek nemohl vzniknout. Daná spotřeba je zjistitelná z technické dokumentace výkonu, ve které je počínáno zásadně s hmotností včetně ztrát plynoucích z technologického procesu. Spotřeba energií je řazena do režijní nákladů (5).

Jednicové mzdy jsou určeny v naturální podobě pomocí sazeb (normohodin) a jsou převáděny do peněžní podoby. Jedná se o mzdy pracovníků provádějících kalkulovaný výkon. Čím je výroba automatizovanější, tím je objem přímých mezd nižší (5).

Ostatní přímé náklady obsahují ostatní náklady, které jsou nutné pro výrobu kalkulační jednotice, ale nepřipadají na každý výrobek (například specifické nářadí) (5).

Výrobní režie v sobě obsahuje náklady, které vznikají v souvislosti s výrobou a obsluhou výroby, ale nelze je přiřadit ke konkrétní jednotce výkonu. Může se jednat o spotřebu energií (elektrická energie, voda, zemní plyn), režijní materiál (materiál na opravy a údržby, hygienické potřeby, ochranné pomůcky), režijní mzdy (mzdy administrativních a technických pracovníků) a odpisy dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku (5).

Správní režie jedná se o podobné náklady jako ve výrobní režii, ale jejich výše se s objemem výkonů nemění. Jde například o mzdy vedoucích pracovníků, režijní materiál (kancelářské potřeby), odpisy administrativních budov či finanční náklady (úrokové náklady, náklady pojištění majetku apod.) (5).

Odbytová režie zachycuje náklady vynaložené za účelem odbytu výrobků a služeb, jde o náklady distribuce výkonu k zákazníkovi (od skladu až po dodání odběrateli, konečnému spotřebiteli). Řadí se sem náklady spojené se skladováním zásob hotové výroby, její expedice, marketing, poprodejní služby a další náklady podobného charakteru (5).



## **Retrográdní kalkulační vzorec**

Podniky působící na vysoce konkurenčních trzích oddělují kalkulaci nákladů a kalkulaci ceny výkonů. Podnik je v silně konkurenčním prostředí nucen tržní cenu akceptovat a z té pak vychází při stanovení nákladů (3).

Základní cena výkonu

---

- Dočasné cenové zvýhodnění
  - Slevy zákazníkům
    - Sezónní
    - Množstevní
- 

Cena po úpravách

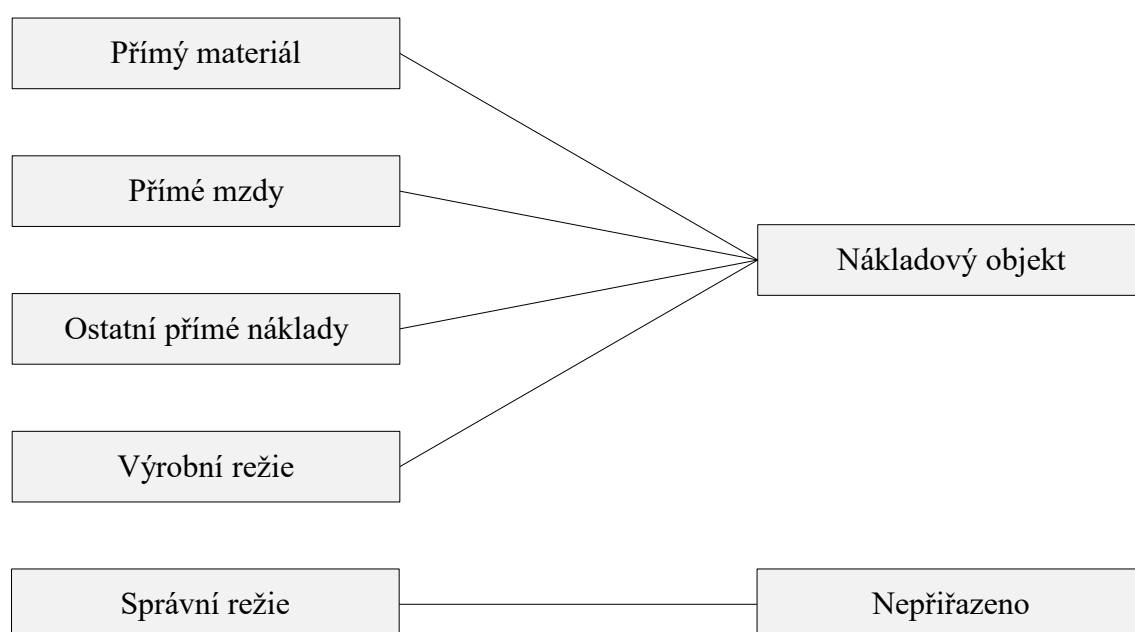
---

- Náklady
- 

**Zisk (3)**

## 2 Kalkulace neúplných nákladů

Takzvané neabsorpční metody kalkulují pouze variabilní náklady podniku a fixní náklady, které se vztahují na určité období, nerozpočítávají. Označují se také jako kalkulace variabilních nákladů a jejich snahou je řešit problémy absorpčních metod kalkulací. Na fixní náklady pohlíží jako na nedělitelné bloky, proto je nepřiděluje na kalkulační jednotici a kalkulace tak není deformována jejich nepřesným přiřazením. Jsou pružnější pro operativní řízení podniku. Nevýhodou neabsorpční kalkulace je, že fixní náklady zůstávají mimo pozornost vedení podniku (5).



Obrázek č. 2: Schéma kalkulace neúplných nákladů (Zdroj: Zpracováno podle (3))

Při kalkulaci neúplných nákladů se fixní náklady vyčísľují spolu s provozním ziskem za hospodářské období v samostatné kalkulační položce, kterou nazýváme **krycí příspěvek na úhradu fixních nákladů a zisku** (5). Krycí příspěvek se zjistí následujícím způsobem:

Tržby za období

– Variabilní náklady za období

---

**Příspěvek na úhradu za období (5)**

Obdobným způsobem se zjišťuje krycí příspěvek na úhradu na kalkulační jednici.

Jestliže podnik neklasifikuje fixní a variabilní náklady, může využít méně přesnou variantu kalkulace neúplných nákladů, při které za variabilní náklady považují pouze jednicové náklady a zbylé režijní náklady se ziskem se zahrnou do takzvaného **hrubého rozpětí (5)**.

Postup při kalkulaci variabilních nákladů je založen na tom, že dosažená cena výkonu je určena trhem, proto lze postup kalkulace obrátit a od ceny výkonu odečítat položky variabilních nákladů a zjistit tak část zbývající na příspěvek na úhradu (5). Vzorec pak má podobu:

Tržní cena

– Jednicový materiál

– Jednicové mzdy

– Ostatní jednicové náklady

– Variabilní část režie na výrobek

---

**Příspěvek na úhradu (5)**

### **1.2.2 Moderní metody kalkulací**

Ve snaze o eliminaci nedostatků výše uvedených typů kalkulací vznikly metody, které lze považovat za relativně moderní. Jejich cílem je poskytovat lepší a přesnější informace pro řízení nákladů podniku (3). Ve stručnosti vymezeny budou:

A. Kalkulace životního cyklu výrobku

- B. Kalkulace cílových nákladů (Target Costing)
- C. Kalkulace podle aktivit (Activity-Based Costing) (3)

### **A. Kalkulace životního cyklu výrobku**

Tato metoda vznikla z důvodu trendu zkracování životního cyklu výrobku a vzrůstu důležitosti předvýrobních etap. V tradičních kalkulacích se přiřazují náklady vznikající v daném období, kdy byl výkon proveden, proto vznikla tato metoda jako nástroj pro analýzu nákladů ve všech etapách životního cyklu výrobku. Etapy se rozdělují na předvýrobní, výrobní a povýrobní fázi a základní délka životního cyklu zpravidla přesahuje jeden rok. Při kalkulaci životního cyklu jsou sledovány náklady v několika navazujících účetních obdobích (3).

Při této metodě se aplikuje zpravidla následující postup:

1. Charakteristika životního cyklu (včetně určení délky cyklu a odhadu objemu prodeje za celý životní cyklus)
2. Odhad nákladů jednotlivých etap životního cyklu
3. Analýza faktorů ovlivňujících náklady a výnosy v průběhu životního cyklu (např. změna prodejní ceny, konstrukční změny, změny cen vstupů, legislativní podmínky atd.) (3)

Kalkulace životního cyklu je svázána s ostatními koncepty strategického nákladového řízení (např. kalkulace cílových nákladů, kaizen kalkulace) (3).

### **B. Kalkulace cílových nákladů (Target Costing)**

Kalkulace cílových nákladů je metoda jednoznačně orientovaná na zákazníka, plánování začíná již při předvýrobní fázi a výchozím bodem plánování je tržní cena, ze které se odvozují cílové náklady. Cílem metody je prozkoumat všechny možnosti snížení nákladů již před začátkem procesu tak, aby následný výkon splnil očekávání zákazníků a zároveň přinesl očekávaný zisk. Používá se u složitých výrobků s vysokou konkurencí (3).

Nejdříve jsou stanoveny cílové náklady (cílová cena, zisk, rentabilita tržeb) a rámcové cíle (výše jednicového materiálu, přímých nákladů, režijní náklady apod.), následně se rozdělí výrobky do úrovně dílů (konstrukce výrobku) a v závěru se náklady přizpůsobí cílovým nákladům (3).

### **C. Kalkulace podle aktivit (Activity-Based Costing)**

Vyvinutí metody kalkulace podle aktivit (ABC metody) podnítily nedostatky kalkulací úplných nákladů i neúplných nákladů, při kterých dochází k nepřesnostem díky režijním (fixním) nákladům. Její snahou je eliminovat paušalizování nákladů ve zjednodušených způsobech alokace (zkreslená rozvrhová základna) (3).

ABC metoda usiluje o identifikaci příčiny vzniku nákladu a jejich přímou alokaci tomuto nositeli. Například při využití kalkulace režijní přírážkou jsou rozvrženy celkové náklady na celkový výkon podniku, avšak určitá část (například náklady plynoucí z dovozu jídel) byla spotřebována pouze pro určitou část celkových výkonů, nikoliv všech výkonů (3).

Postup při ABC kalkulaci je následující:

1. Vynaložený zdroj se přiřadí konkrétní aktivitě
2. Zjistí se celkové náklady na jednotlivé aktivity (nákladové nositele)
3. Určí se náklady na předmět alokace (nákladový objekt – výrobek, služba) na základě nákladů na jednotku aktivity (3)

Tento přístup ke kalkulaci vedl k vytvoření manažerského nástroje označovaného pod pojmem Activity-Based Management (3).

## **1.3 Kalkulační systém**

Kalkulace v procesu řízení podniku mají široké uplatnění.

- Slouží jako podklad pro rozhodování o tom, jaké sortimentní složení prodávaných výkonů je optimální a o způsobu jejich provádění
- Využívají se jako nástroj řízení hospodárnosti (především z hlediska vynakládání jednicových či variabilních nákladů)

- Pokud jsou ve formě vnitropodnikových cen, pak zobrazují vztahy mezi odpovědnostními středisky
- Jsou podkladem pro vypracování rozpočtů nákladů, výnosů a zisku
- Používají se jako nástroj pro ocenění stavu a změny stavu nedokončené výroby, hotových výrobků, polotovarů a ostatních aktivovaných výkonů (2)

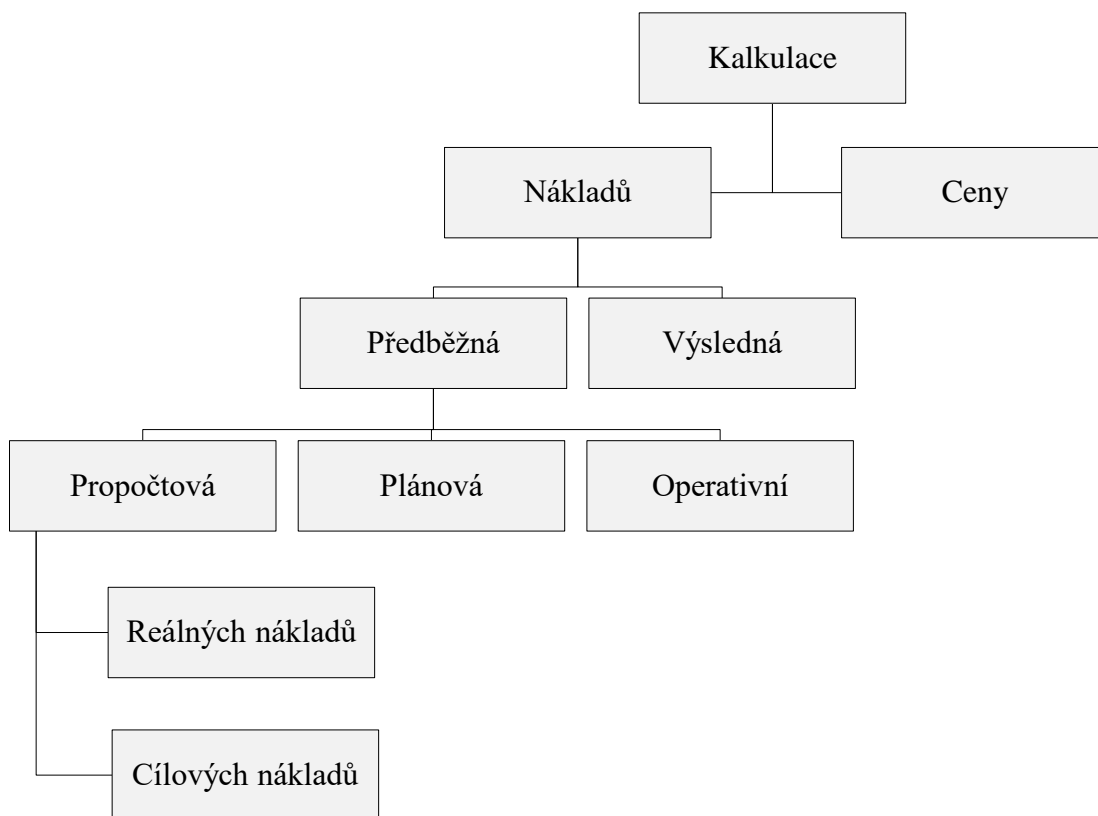
Informační propojení jednotlivých typů kalkulací do soustavy řízení nákladů označujeme jako kalkulační systém (1). Kalkulační systém podniku tvoří soustavu všech podnikem sestavovaných kalkulací. Tyto kalkulace se mohou odlišovat:

- předmětem (výkonem, jež kalkulují),
- kalkulovaným množstvím,
- strukturou, ve které bude stanoven výsledek pro uživatele kalkulace (kalkulační vzorec),
- způsobem přiřazování nákladů předmětu kalkulace (kalkulační metoda) (1).

Kalkulace se mohou lišit také dle doby sestavení, vztahem k časovému horizontu jejich využití i tím, zda zobrazují vztah plných nebo dílčích nákladů ke kalkulační jednotce nebo tím, jaká metoda je použita pro přiřazení nákladů předmětu kalkulace (2).

Základním kritériem je to, zda je ta či ona kalkulace informačním podkladem pro strategické rozhodování, taktické řízení, preventivní, běžné (operativní) řízení nebo následného ověření skutečnosti podnikových procesů (2).

Členění lze schematicky zachytit následovně.



Obrázek č. 3: Členění kalkulací (Zdroj: Zpracováno podle (2))

Jednotlivé druhy kalkulací nyní budou popsány.

### 1.3.1 Propočtová kalkulace

Úkolem propočtové kalkulace je zhodnocení efektivnosti nově zaváděného výkonu (resp. návrh ceny tohoto výkonu). Slouží pro vyjádření nákladové náročnosti výkonu, která odpovídá možnostem podniku a podává podklad pro stanovení cenové nabídky (2).

Propočtové kalkulace se stanovují před samotným zahájením výkonu, současně s technickým upřesněním výkonu (2).

Kvůli silnému konkurenčnímu prostředí se účel propočtové kalkulace v poslední době proměnil. Lze na něj po změně nahlížet také jako na podklad pro cílové podmínky výkonu, které musí podnik splnit, aby mohl s výrobkem či službou vstoupit na trh a být na něm úspěšný. Tento přístup odpovídá kalkulacím cílových nákladů (2).

### **1.3.2 Plánová kalkulace**

Plánová kalkulace se sestavuje s návazností na detailní konstrukční a technologickou přípravu výroby. Spotřební a výkonnostní normy jsou součástí této přípravy a vycházejí z jejího současného stavu. Tyto normy jsou však v okamžik tvorby plánové kalkulace upravují o inovace a o změny, ke kterým má v nadcházejícím hodnoceném období dojít (2).

Plánová kalkulace se sestavuje pro dílčí období, které vyjadřuje náklady v jednotlivých časových intervalech, a pro celé hodnocené období (2).

Využití plánové kalkulace spočívá v možnosti plánování rozpočtové výsledovky, při které lze stanovit přírůstky a úbytky jednicových nákladů, obecně přímých i nepřímých nákladů vyvolané změnou. Plánová kalkulace slouží také jako podklad pro vytvoření výchozích podmínek výroby a realizaci výrobní inovace (je nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů) (2).

### **1.3.3 Operativní kalkulace**

Operativní kalkulace udávají výši nákladů za předpokladu, že byly dodrženy výrobní předpoklady uvedené v konstrukční a technologické dokumentaci. Sestavují se v položkách přímých jednicových nákladů podle technickohospodářských norem (2).

Využívá se při zadávání nákladového úkolu výrobním útvarům a při kontrole jejich plnění. Pomocí rozdílových metod plní významnou úlohu při srovnání skutečně vynaložených nákladů s nákladovým úkolem v okamžiku spotřeby zdroje (nákladu) (2).

Porovnáváním operativní kalkulace s plánovou kalkulací lze kontrolovat zajištěnost ročního plánu nákladů (2).



Velmi důležitou rolí operativní kalkulace plyne z jejího vztahu ke kalkulaci ceny a stanovení prodejní ceny. Operativní kalkulace může zachytit změny podmínek, které mohou významně ovlivnit parametry, které vedly k přijetí výkonu. Těmito změnami jsou především změny cen vstupů, úprava legislativy apod (2).

#### **1.3.4 Výsledná kalkulace**

Výsledná kalkulace je nástrojem kontroly hospodárnosti ekonomického procesu. Jsou v ní zachyceny skutečné náklady v průměrné výši připadající na kalkulační jednotku. Tyto skutečně vynaložené náklady se porovnávají s plánovanými náklady za účelem vyhodnocení hospodárnosti výrobních oddělení a pro ověření reálnosti operativních kalkulací (2).

Čím delší je výrobní cyklus podniku, tím vyšší význam výsledná kalkulace má. Naopak v případě podmínek hromadné či sériové výroby s krátkým výrobním cyklem má nižší vypovídací schopnost (2).

Porovnání výsledné kalkulace s operativní umožňuje:

- Vyčíslovat a odpovědnostně určit zásluhy za úspory, respektive zavinění překročení nákladů, mezi útvary zajišťujícími podmínky pro výrobní proces a útvary provádějící výkony
- Sledovat průběžný vývoj nákladové náročnosti výkonu (2)

#### **1.3.5 Kalkulace ceny**

Předmětem kalkulace ceny je předpokládaný zisk. Cenová kalkulace zobrazuje návratnost nákladů a tvorbu zisku ve formě výnosů. Při stanovení ceny musí podnik vycházet z maximální hranice, kterou určí odběratel, aby zajistil svoji výnosnost, kalkulace ceny musí být taková, aby těmto požadavkům vyhověla, a přitom zajistila požadavky na udržení a růst podnikání (4).

#### **1.3.6 Vazby kalkulačního systému**

Kalkulační systém lze vymezit v užším a širším pojetí (2).

## **1 Kalkulační systém v užším pojetí**

V užším pojetí je kalkulační systém nástrojem řízení hospodárnosti jednicových nákladů a části variabilní režie, která je závislá na objemu výroby (2).

Kalkulace v tomto pojetí pomáhají podniku při rozhodování, zda se bude na danou činnost podnik orientovat či nikoliv. Aby bylo možné tímto způsobem kalkulace účinně použít, je nutné mít údaje o všech relevantních nákladech vstupujících do výrobku. Při hodnocení hospodárnosti se vždy vychází z vnitřních potřeb podniku nebo jeho útvaru (2).

Smyslem kalkulací je minimalizovat variabilní náklady vyvolané kalkulační jednicí (jednotkou) (2).

V užším pojetí je zapotřebí rozlišit alespoň dva subsystémy kalkulací – subsystém provádění výkonů po dobu přípravy a zhotovování výkonu (obsahuje propočtovou kalkulaci, operativní a výslednou kalkulaci) a subsystém sloužící pro pravidelné ukládání nákladového úkolu za daný časový interval (obsahuje výchozí kalkulaci, plánovou, operativní a výslednou kalkulaci) (2).

## **2 Kalkulační systém v širším pojetí**

V širším pojetí kalkulačního systému figuruje navíc prodejní cena nebo kalkulace této ceny. Vychází se z úvahy, že při rozhodování podniku o realizaci výkonu a vstupu na trh vedení musí brát v potaz, zda vynaložené náklady realizační cena a výnosy z prodeje uhradí (2).

Zahrnutí prodejní ceny do kalkulačního systému podniku umožňuje analyzovat přiměřenost zisku (přínosu) dosaženého u výrobku při dané prodejní ceně a určité výši nákladů a přiměřenost výrobních nákladů při dané ceně a při požadované úrovni zisku podniku (2).

## 1.4 Nákladové účetnictví založené na standardech

Technika založená na standardních nákladech (Standard Costing) je klíčovým kontrolním instrumentem, který je založený na principech finančního účetnictví (6).

Podstata této metody spočívá v určení nákladů na výrobu a služeb na základě jejich odhadu a kalkulace, takzvaných **standardních nákladů**, a následným zjištěním skutečného stavu a porovnání s předem určenými odhady a cíli. Rozdíly zjištěné porovnáním označujeme pojmem **odchylky**. Kontrolní technika založená na zmíněném porovnání se nazývá **analýza odchylek** (6).

Dle T. Petříka si použitím metody standardních nákladů podnik zabezpečuje:

- Základní bázi pro posouzení výkonosti a efektivnosti podniku
- Kontrolu a řízení nákladů, analýza odchylek umožňuje kontrolovat nákladovou strukturu podniku a efektivitu jednotlivých aktivit
- Vhodné vstupy pro rozpočtování a plánování
- Kontrolní mechanismus použitelný na nejdrobnějších podnikových úrovních
- Motivaci, zúčastnění a odpovědnost jednotlivých pracovníků vyvolanou zavedením systému
- Informace pro zlepšování aktuální i plánované výkonosti podniku (6)

Standardsy jsou závazné veličiny stanovené v peněžních jednotkách, které podnik určuje především na základě kalkulace složek nákladů a odhadů souvisejících faktorů, plynoucích zevnitř podniku i z okolí podniku, které mohou standardy ovlivňovat (6). Konstruují se čtyři druhy standardu.

- 1 **Běžný standard** – konstruován pro krátká období za účelem využívání na operativní úrovni aktivit podniku
- 2 **Dosažitelný standard** – představuje náročný ale dosažitelný cíl podniku, jde o nejběžněji využívaný standard, který předpokládá reálný vývoj podmínek (počítá například s přirozenými úbytky zásob materiálu, poruchami strojů apod.)
- 3 **Ideální standard** – je definován pro dosahování dlouhodobých cílů podniku, je založen na předpokladu optimálního fungování podnikání (bez výpadků

výroby, ztrátového času apod.), reviduje se periodách podle změn skutečností např. v technologiích či pracovních postupech

- 4 **Základní standard** – není běžně využíván v kontrolních aktivitách, jelikož je stanovený na dlouhodobý horizont jako neměnitelný (počítá se na základě odhadu dlouhodobých trendů) (6)

Standards jsou nutné určit pro náklady na pracovní sílu, náklady na materiál a náklady na režii. Stanovuje se také standardní prodejní cena (6).

### 1.4.1 Odchyly a jejich analýza

Technika analýzy odchylek se používá pro naplnění hlavního úkolu účetnictví využívajícího standardů, jímž je operativní kontrola prováděná porovnáním aktuální výkonnosti podniku s plánovanými standardy (6).

Rozeznávají se:

- 1 **Příznivé odchylky** – vznikají v případě, že skutečné náklady jsou nižší než stanovené standardy
- 2 **Nepříznivé odchylky** – vznikají v případě, že skutečné náklady jsou vyšší než stanovené standardy (6)

V operativní oblasti je hlavním kontrolním mechanismem analýza provozního zisku. Odchylku provozního zisku můžeme rozdělit na dílčí odchylky a pomocí bližší analýzy zjistit přesně, které položky se jakou měrou podílely na zapříčinění celkové odchylky (6).

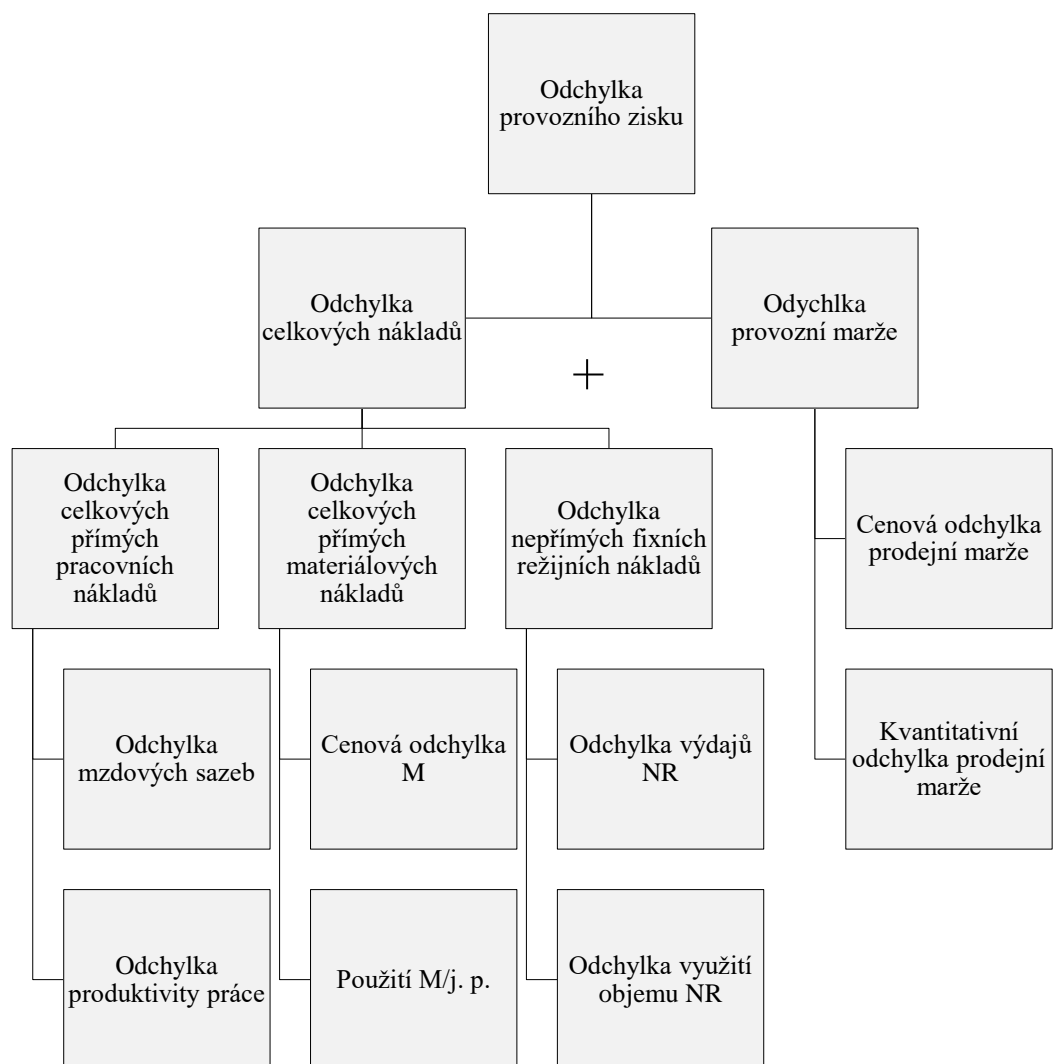
Všechny údaje potřebné pro výpočet odchylek jsou dostupné ze zápisu hlavní knihy finančního účetnictví. Podmínkou správného fungování je tedy včasné zaúčtování. Jedinou odchylku provozního zisku v těchto zápisech nenajdeme (7).

Každá odchylka je pro účely kontroly vyjádřena dvěma způsoby, a to v peněžních jednotkách (cena) a v množství (kvantita) (7). Konstrukci celkové odchylky a vznik kvantitativní a kvalitativní odchylky zobrazuje následující obrázek.



**Obrázek č. 4: Konstrukce celkové odchylky** (Zdroj: Zpracováno podle (6))

Následující obrázek popisuje rozklad odchylky provozního zisku.



**Obrázek č. 5: Rozklad odchylky provozního zisku** (Zdroj: Zpracováno podle (6))

## 2 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

Cílem druhé kapitoly je představit vybranou společnost, ve které bude naplňován cíl práce. Nejdříve budou uvedeny informace o společnosti, z hlediska její činnosti, zákazníků, dodavatelů a konkurence, její mise, vize a cíle, organizační struktura, budou popsány hlavní podnikové procesy a technická a softwarová vybavenost.

Poté bude analyzována současná klasifikace nákladů, způsob jejich kalkulace, kalkulační systém a závěrem kapitoly bude zhodnocen současný stav a chyby ve stávajícím přístupu ke kalkulacím.

### 2.1 Popis společnosti

Pro zpracování analýzy podnikem používané kalkulace jsem si vybrala malý rodinný podnik, jehož jsem nepřímo součástí a jehož fungování a okolí je mi blízké.

Jídlna Vedanta byla založena v roce 2015 společností Jitřenka-Zlatá studna, s.r.o., která je v obchodním rejstříku zapsána od roku 2000. Její předchozí činností bylo pořádání dětských táborů (8).

Vedanta je jídelna, která vznikla spoluprací podobně smýšlejících lidí, jež spojuje zájem o staroindickou kulturu, která se promítá také do příprav jejich pokrmů. Jde o lahodnou vegetariánskou kuchyni, založenou zejména na čerstvé zelenině a ovoci, luštěninách, obilovinách, výrazném koření a na mléčných výrobcích. Především ale na přípravě jídel s láskou, pečlivostí a soucitem (9).

Jídla jsou připravována dle zásad a standardů klasické védské kuchyně, ve které se nepoužívá maso, vejce, česnek, cibule, pórek, pažitka ani houby. Není uznávané požívání omamných látek, proto se nepracuje ani s kávou obsahující kofein, pravým čajem a kakaem (9).

Na začátku provozu jídelna sestávala z hlavního kuchaře a páru pomocníků a měla kuchyň a výdej jídel ve vrchních patrech komerčního domu na Náměstí Míru ve Svitavách. Rozvozy jídel byly realizovány pouze po Svitavách. Denní objem prodeje v tuto dobu byl zhruba 30 porcí jídel. Od té doby se pomalu její klientela rozvíjela a zvyšoval se počet odebíraných porcí. Reakcí na to bylo stěhování provozu do větších, dostupnějších a profesionálnějších prostor v listopadu roku 2017 (8).



**Obrázek č. 6: Logo jídelny (Zdroj: (9))**

Provozovna zůstala na náměstí, takže si zachovala lukrativní místo pro své zákazníky, a díky většímu a dostupnějšímu prostoru narostla její celková kapacita a rozrostla se také základna jejich stálých zákazníků. V novém prostoru doplnila svoji nabídku denního menu o dodatečný stálý sortiment nabízený ve výdejních gastronomických či vitrínách (8). Nově začaly být nabízeny:

- kořty (smažené zeleninové placičky ve variantách: zelné, řepné),
- zeleninové špízy v těstíčku,
- samosy (plněné taštičky),
- pizza (smetanová, rajčatová, špenátová),
- kačorí (plněná zeleninová kapsa),
- bramborová kaše, rýže, tarhoňa (různé druhy příloh jako alternativy k přílohám v menu)
- polévky,
- zeleninový salát (8).



Pořízena byla také chladicí vitrína, ve které jsou nově nabízeny sladké preparace, doposud ve složení:

- karobový dezert se šlehačkou, karamellem a oříšky,
- karobový dezert s tvarohovým krémem a vločkami,
- maková kulička,
- sezamová kulička,
- vanilková kulička,
- karobová kulička,
- kokosová kulička,
- ladu (kulička z cizrnové mouky),
- balarám (sladkost ze smetany, kokosového oleje, mléka a oříšků) (8).

Tento dodatečný sortiment je ve vitrínách obměňován, občas se nabídka rozšiřuje o nové preparace. V letních sezónách jídelna nabízí také vlastní kvalitní smetanovou zmrzlinu a ovocné sorbety (8).

Činnost jídelny lze považovat za hromadnou výrobu, kde se akumulují náklady na jednotlivých operacích a úsecích.

Díky zvětšení výrobní kapacity bylo možné rozšířit rozvozy obědů do dalších dvou sousedních měst, a to do Litomyšle a Poličky. Tím se také rozvinula klientela jídelny a zvýšily se její tržby (8).

### **2.1.1 Zákazníci**

Okruh zákazníků tvoří obzvláště vegetariáni a vegani nebo lidé, kteří nějakým způsobem omezují konzumaci masa. Jelikož se ve Vedantě vaří vyvážená a čerstvá zeleninová jídla bez konzervantů a umělých sladidel, další skupinou zákazníků jsou lidé, kteří se snaží stravovat zdravěji, než je konvenční stravování. Jídelna se inspirovat tradiční védskou kuchyní, což láká milovníky indické kuchyně a kořeněných jídel. V neposlední řadě je zde i doprovodný prodej dietních jídel – například málo dochucovaná jídla či jídla bez lepku, která přitahují skupinu zákazníků držících různé diety (například kvůli celiakii) (10).

Od přestěhování do nových prostor získala jídelna také stálou klientelu a obchodní partnery mezi místními podniky, jimž dodává denní menu a doprovodný sortiment na fakturu (10). Společností, které v roce 2020 na vydanou fakturu odebíraly obědy pro své zaměstnance bylo 14 a drobných odběratelů, kteří si pravidelně objednávali obědy a sortiment bylo 21 (11).

### **2.1.2 Dodavatelé**

Vedanta jako stravovací podnik potřebuje zejména dodavatele potravin, služeb, poté obalového materiálu a další dodavatele energií a ostatního materiálu.

66 % všech dodavatelů dodává potraviny a suroviny pro vaření, 13 % zabírají různé služby, 10 % tvořilo v roce 2020 pořízení gastro vybavení, 6 % obalový materiál, 4 % dodávky teplé vody, zbylé výdaje na materiál a drogerii činili pod 1 % (12).

Co se týče potravin, největším dodavatelem je Bidfood Czech Republic, hlavním dodavatelem čerstvé zeleniny a ovoce je společnost MOVOS INVEST. Suroviny pro vaření se nakupují také v dostupných marketech jako je Kaufland, Albert, Qanto, Penny a Lidl. Dodavatelem mléka je Květná zahrada, dodavatelem sýrů je společnost AGRICOL. Máslo odebírá Vedanta od Mlékárny Olešnice, dodavatelem ghí je Mlékárna Polná. Koření a ořechy jsou odebírány od PROFI KOŘENÍ a od VEGA PROVITY. Suroviny pro výrobu zmrzliny dodává Ambrosia (8).

Na poskytnutých službách se nejvíce podílí nájem provozovny od Města Svitavy, poté vedení účetnictví od společnosti Final Svitavy a telekomunikační služby od T-Mobile. Ostatní služby jako výdaje na údržbu prostor, opravy aut, vybavení dodali drobní partneři (8).

V roce 2020 bylo pořízeno nové gastro zařízení – konvektomat, které činilo i s instalací 10 % výdajů Vedanty. Dodavatel byla společnost TeS (8).

Pro provoz velmi důležitými dodavateli jsou IDA Servis a Jaroslav Antfeist, kteří dodávají obalový materiál pro rozvozy, krabičky pro jídla s sebou, krabičky pro dezerty a provozní obalový materiál (8).

Partnerem pro dodávky teplé vody je QZP, pro zemní plyn a elektrickou energii Pražská plynárenská (8).

Drogistické potřeby jsou nakupovány od společnosti Coloren Polička, internetové služby poskytuje společnost WEDOS internet, webhosting internetové stránky jídelny firma Český webhosting a ostatní služby a provozní materiál je nakupován od různých drobnějších dodavatelů (8).

### **2.1.3 Konkurence**

Ve Svitavách žije přibližně 20 tisíc obyvatel a nenachází se zde žádná cizokrajná restaurace. Celkový trend hledání čerstvého a zdravého jídla založeného na zelenině, obilovinách a luštěninách a alternativního způsobu stravování stále roste (13) a na místním trhu není v toto ohledu skoro žádná konkurence. Nachází se zde pouze jedna vegetariánská necizokrajná restaurace Oáza zdraví.

V širším pojetí konkurenci tvoří každá firma, jež prodává nebo dováží jídlo do města. Tím je restaurace Orol, a co se týká rozvozu obědů, rovněž i místní nemocnice, respektive její jídelna. Dále se ve městě nachází pizzerie Coolna, která má silné postavení především mezi mladšími lidmi, a to hlavně díky víkendovým akcím. Pizzerie Sahir pak využívá svého pevného postavení na trhu, jež získala pravděpodobně i tím, že je ve Svitavách nejstarší.

### **2.1.4 Strategické řízení podniku**

V následující kapitole přiblížím misi a vizi jídelny, od čehož se odvíjí veškeré ostatní procesy a kroky v jejím provozu v podobě jednotlivých cílů a strategií k jejich dosažení.

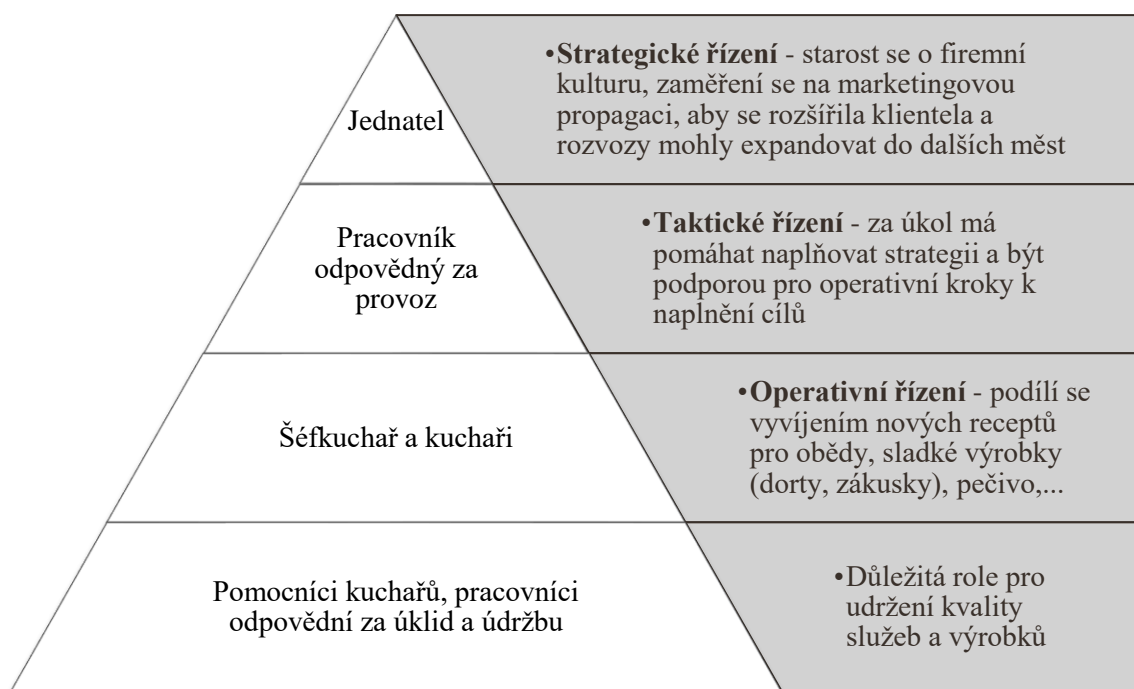
**Mise** – Nabízet pokrmy, za nimiž je minimum násilí a snaha změnit vnímání způsobu stravování společnosti.

**Vize** – Být jídelnou a zároveň kavárnou a cukrárnou, s možností zakoupit produkty zdravé výživy a ručně dělané pečivo a trvanlivé výrobky (komplexní potravinářský sortiment vyráběný a poskytovaný v souladu s vědeckými standardy) (8).

### Jednotlivé cíle:

- 1) do konce roku 2022 obnovit a zvětšit stálou nabídku teplého občerstvení,
- 2) do konce roku 2022 vylepšit výrobu a nabídku sladkostí,
- 3) během roku 2022 začít nabízet domácí pečivo, kavárenské služby (káva bez kofeinu, čaje, nápoje),
- 4) do konce roku 2023 rozšířit nabídku rozvozu jídel do dalších 3 okolních měst,
- 5) do konce roku 2024 zařídit v provozovně prodej výrobků zdravé výživy (zboží), včetně výroby vlastních trvanlivých produktů (pickle, džemy, kompoty, pomazánky) (8).

Cíle se majitelé a pracovníci jídelny budou snažit dosahovat v následující struktuře jednotlivých úrovní řízení a odpovědností.

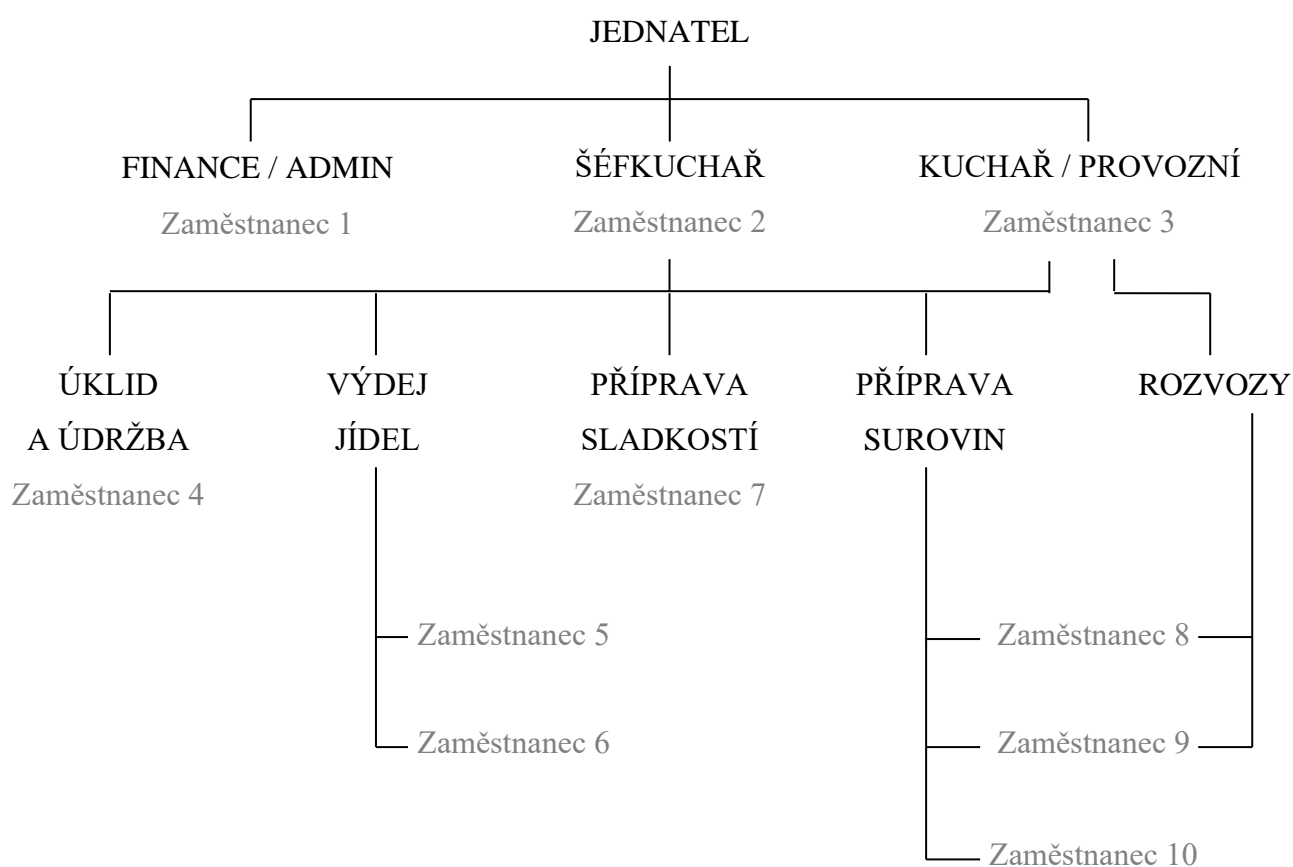


Graf č. 1: Úrovně řízení jídelny (Zdroj: Zpracováno podle (8))

### 2.1.5 Personální osazení a organizační struktura

Jídlna je rodinným podnikem, jejíž jádro tvoří rodinní příslušníci. Podnik je stále udržovaný v nízkém počtu zaměstnanců, avšak postupem času, jak se Vedanta rozšiřovala, se její organizační struktura vypracovala do následující liniové podoby a rodinné jádro doplnilo několik zaměstnanců spřízněných s myšlenkou a misí podnikání.

Níže uvedená organizační struktura zobrazuje nutný trvalý stav zaměstnanců v jídelně. V letním období, kdy bývá poptávka jídelny vyšší se najímají brigádníci podle potřeby a celkový stav zaměstnanců se pohybuje mezi 10 a 15 pracovníky (8).



Graf č. 2: Organizační struktura jídelny (Zdroj: Zpracováno podle (10))

### 2.1.6 Hlavní podnikové procesy

Tato kapitola bude stručně popisovat základní procesy, které podmiňují provoz jídelny. Bude zmíněno 6 nejdůležitějších součástí provozu.

### **1) Příprava jídelníčku a zajištění surovin**

Jídelníček připravuje šéfkuchař podle sezónních surovin, obvykle se skládá ze čtyř preparací a je připravován v sobotu či neděli na další týden. Zároveň šéfkuchař rozhoduje o sortimentu slaneého teplého občerstvení nabízeného každý den a o nabízených sladkostech a dezertech (10).

Suroviny pro přípravu objednává buď do zásoby (u surovin velké spotřeby, jako je rýže, mouky, oleje, luštěniny, cukr, sůl, semínka, ořechy, koření), nebo metodou „just in time“ (u ovoce, zeleniny, mléka). Objednávky realizuje prostřednictvím internetových obchodů dodavatelů, případně telefonicky nebo osobně v kamenných prodejnách (10).

### **2) Vaření, pečení, příprava jídla**

Hlavní preparace se připravují zpravidla od 6:00, včetně slaneých kusovek a doprovodných jídel. První přichází do kuchyně druhý hlavní kuchař, začíná připravovat přílohu, hlavní chod a vedlejší preparace. K němu se od 7:00 připojují pomocníci, kteří připravují zeleninu a provádějí ostatní přípravné práce podle pokynů kuchaře. Šéfkuchař přichází před dokončením vaření a provádí kontrolu uvařených preparací. Zatímco pomocníci poté chystají obědy na rozvozy, kuchař připravuje ještě vedlejší nabídku včetně alternativních příloh a slaneého sortimentu typu zeleninové placičky, špízy, samózy apod. Kuchaři zůstávají při výdeji jídel v kuchyni a chystají chody na další den, případně dovářejí preparace (10).

Sortiment sladkostí je většinou chystán s předstihem před vyprodáním předešlých zásob mimo hlavní pracovní čas, kdy nemá většina zaměstnanců pracovní dobu (10).

Denně se prodá v průměru 200–300 porcí hlavního jídla (10).

### **3) Výdej jídla**

Zahrnuje přípravu pro vydávání a také úklid po uzavření provozu, včetně zajištění neprodaných zbytků jídel. Samotný výdej trvá od 10:00 do 14:00, probíhá formou front s možností najíst se na místě nebo si vzít jídlo s sebou do vlastních nebo jednorázových nádob. Zároveň je obsluhovaný sladký sortiment (10).

Při výdeji je třeba zajistit také odbyt použitého nádobí, a především markování zákazníků (10).

#### **4) Rozvozy**

Uzavírka objednávek na tentýž den je v 8:30 hod. Kontroluje se také služební e-mail. Poté je nutné z informačního systému (webového formuláře) vytisknout podklady pro rozvozy, co nejdříve připravit počet objednaných jídel do jednorázových krabiček, nachystat a zabalit doprovodné produkty, naplánovat trasu rozvozu, zajistit fond peněžních prostředků pro účely placení, a přitom být stále na telefonu, pokud by si klienti přáli něco přiojednat, či se o něčem informovat nebo se domluvit na specifických podmínkách (10).

Rozvoz do Litomyšle a Poličky musí vyrazit nejpozději v 10:00, rozvozy v rámci Svitav nejpozději v 10:30 (10).

Po skončení rozvozů je nutné uklidit rozvozové auto a krabice, příp. chladničky, spočítat a předat tržby odpovědné osobě (10).

#### **5) Pokladna + evidence denních tržeb**

Pokladna v sobě obsahuje stálou zálohu v určitém rozložení bankovek a mincí. O stav pokladny se stará administrativní pracovník, který se věnuje veškerým financím v rámci jídelny. Ten průběžně kontroluje stav pokladny (14).

Po skončení otevírací doby je na pokladně (EET pokladně) provedena denní uzávěrka tržeb. Denní tržba je odebrána z kasy, zkontrolována a uschována. Zkontrolovaná tržba se zapisuje ručně do písemné pokladní knihy, ze které je na konci měsíce vyplněná tabulka tržeb rozlišená na obědy odebrané s sebou a obědy podávané v jídelně a předána jako podklad pro zaúčtování účetní (14).

#### **6) Účetnictví a reporting**

Jídelna využívá externí účetní kancelář pro zpracování účetnictví. Veškeré dodavatelské faktury a pokladní doklady jsou shromažďovány v provozovně. Dodavatelské faktury

jsou přebírány provozním pracovníkem a ukládány do archu k proplacení. Z archu je přebírá administrativní pracovník a proplácí přes bankovní účet, následně pak veškeré doklady i s bankovními výpisy a ostatními doklady předává účetní (14).

Účetní vystavuje pro jídelnu faktury za odebrané obědy pro ty zákazníky, kteří pravidelně odebírají obědy na účet svých zaměstnavatelů či pro ty, kteří si to takto přejí. Zároveň podle podkladů o denních tržbách jednou měsíčně účtuje pokladní příjmy za stravu (10).

### **2.1.7 Technická a softwarová vybavenost**

Jelikož je jídelna Vedanta malý podnik, který se rozvíjel po velmi malých krocích, a ani personálně není dostatečně zajištěná, využívá podporu informačních systémů pouze v nejnutnější míře. Tento fakt může být brzdou pro její efektivnější fungování a rozvoj, proto se v této kapitole zaměřím na aktuální informační systémy v jídelně (10).

#### **Hardware:**

##### **1) Notebook**

- využívá se pro přípravu rozvozů, tisk jídelníčků, komunikaci se zákazníky, objednávání surovin
- součástí příslušenství je tiskárna účtenek a čtečka čárových kódů (10)

##### **2) EET pokladna**

- využívá se pro markování a evidenci tržeb
- svými funkcemi a dispozicemi je nedostatečná, design nepraktický, časté chyby (10)

##### **3) Tiskárna**

- využívá se pro tisk jídelníčků, podkladů pro rozvozy
- dva podavače papírů usnadňují práci, tiskárna je spolehlivá, dostačující (10)

##### **4) Služební telefony**

- telefony sloužící pro komunikaci se zákazníky především pro účely rozvozů, případně mezi zaměstnanci a směrem k dodavatelům



- odolné pro provoz v kuchyni, dostačující (10)

### **Software:**

#### 1) Webové stránky

- <https://www.vedanta108.cz/>
- slouží pro prezentaci jídelny a komunikaci se zákazníky, obsahuje informace pro veřejnost a objednávkový formulář pro rozvozy obědů (10)

#### 2) Balíček Microsoft Office

- zejména MS Excel pro tvorbu tabulek a podružnou evidenci tržeb z rozvozů a kasy
- MS Word pro informační letáky (10)

Stávající technická ani softwarová vybavenost není dostačující z hlediska shromažďování provozních ekonomických dat, jejich archivace a vyhodnocování. Jídlna není vybavena ERP systémem, který by jí umožňoval sledovat, vyhodnocovat a řídit náklady, poskytovat skladové hospodářství, tvořit statistiky prodeje, celkových tržeb a mnoho dalších dat potřebných pro správné řízení podniku.

## **2.2 Stávající klasifikace nákladů**

Společnost sleduje své vynaložené náklady pouze pro potřeby finančního účetnictví. To znamená, že jsou zachyceny v druhovém členění (8).

Strukturu nákladů v absolutní i relativní výši zobrazuje následující tabulka, která zachycuje také podíl nákladu v jednotlivých kategoriích i na celkových nákladech.

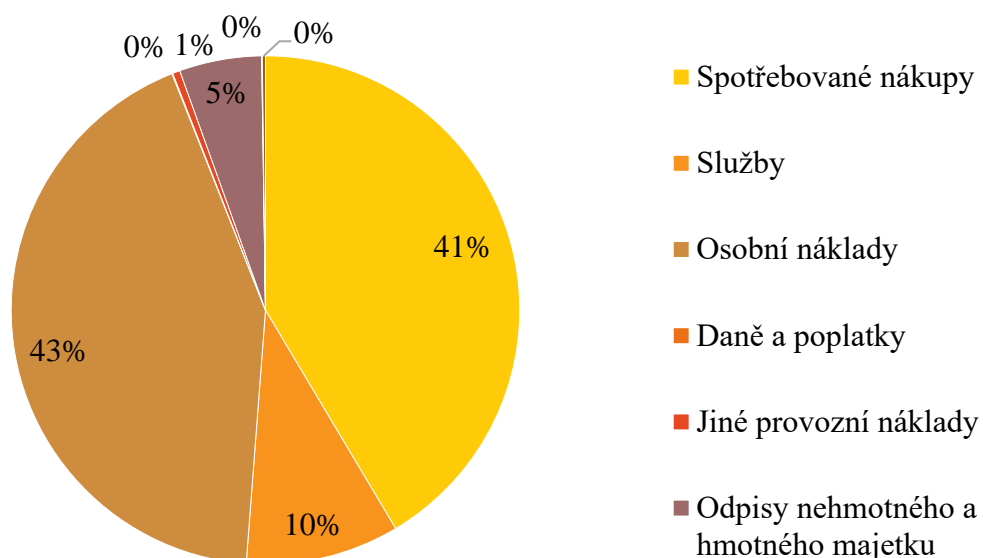
**Tabulka č. 1: Struktura nákladů v absolutní a relativní výši v roce 2020** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (15))

Druh nákladu	Částka	Podíl v kategorii	Podíl na celkových nákladech
Režijní materiál	165 670,41 Kč	9,47 %	3,93 %
Materiál na opravy	1 469,28 Kč	0,08 %	0,03 %
Drobný dlouhodobý majetek	2 792,55 Kč	0,16 %	0,07 %
Spotřeba potravin	1 430 808,71 Kč	81,81 %	33,91 %
Spotřeba pohonných hmot	15 660,87 Kč	0,90 %	0,37 %
<i>Spotřeba materiálů</i>	<i>1 616 401,82 Kč</i>	<i>92,42 %</i>	<i>38,30 %</i>
Spotřeba elektřiny	58 198,41 Kč	3,33 %	1,38 %
Spotřeba vody	22 739,00 Kč	1,30 %	0,54 %
Spotřeba plynu	26 638,23 Kč	1,52 %	0,63 %
<i>Spotřeba energie</i>	<i>107 575,64 Kč</i>	<i>6,15 %</i>	<i>2,55 %</i>
Prodané zboží	24 958,94 Kč	1,43 %	0,59 %
<i>Prodané zboží</i>	<i>24 958,94 Kč</i>	<i>1,43 %</i>	<i>0,59 %</i>
<b>Spotřebované nákupy</b>	<b>1 748 936,40 Kč</b>		<b>41,44 %</b>
Opravy zařízení	9 809,00 Kč	2,38 %	0,23 %
<i>Opravy a udržování</i>	<i>9 809,00 Kč</i>	<i>2,38 %</i>	<i>0,23 %</i>
Cestovné	134 516,00 Kč	32,63 %	3,19 %
<i>Cestovné</i>	<i>134 516,00 Kč</i>	<i>32,63 %</i>	<i>3,19 %</i>
Služby různé	97 776,89 Kč	23,72 %	2,32 %
Telefonní poplatky	31 640,46 Kč	7,68 %	0,75 %
Nájemné provozovny	138 464,40 Kč	33,59 %	3,28 %
<i>Ostatní služby</i>	<i>267 881,75 Kč</i>	<i>64,99 %</i>	<i>6,35 %</i>
<b>Služby</b>	<b>412 206,75 Kč</b>		<b>9,77 %</b>
Mzdové náklady	1 196 571,00 Kč	66,25 %	28,35 %
Příjmy společníků ze závislé činnosti	223 420,00 Kč	12,37 %	5,29 %
Zákonné pojištění	380 798,00 Kč	21,09 %	9,02 %
Zákonné sociální náklady	5 224,00 Kč	0,29 %	0,12 %
<b>Osobní náklady</b>	<b>1 806 013,00 Kč</b>		<b>42,80 %</b>
Daň silniční	2 063,00 Kč	100,00 %	0,05 %
<b>Daně a poplatky</b>	<b>2 063,00 Kč</b>		<b>0,05 %</b>

Ostatní pokuty a penále	4 243,00 Kč	21,32 %	0,10 %
Provozní náklady nedaňové	15 659,03 Kč	78,68 %	0,37 %
<i>Ostatní provozní náklady</i>	<i>15 659,03 Kč</i>	<i>78,68 %</i>	<i>0,37 %</i>
<b>Jiné provozní náklady</b>	<b>19 902,03 Kč</b>		<b>0,47 %</b>
Odpisy drobného majetku	38 923,80 Kč	17,63 %	0,92 %
Odpisy hmotného majetku	181 842,00 Kč	82,37 %	4,31 %
<i>Odpisy nehmotného a hmotného majetku</i>	<i>220 765,80 Kč</i>	<i>100,00 %</i>	<i>5,23 %</i>
<b>Odpisy nehmotného a hmotného majetku</b>	<b>220 765,80 Kč</b>		<b>5,23 %</b>
Bankovní poplatky	1 580,00 Kč	100,00 %	0,04 %
<i>Ostatní finanční náklady</i>	<i>1 580,00 Kč</i>	<i>100,00 %</i>	<i>0,04 %</i>
<b>Finanční náklady</b>	<b>1 580,00 Kč</b>		<b>0,04 %</b>
Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná	8 550,00 Kč	100,00 %	0,20 %
<b>Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná</b>	<b>8 550,00 Kč</b>		<b>0,20 %</b>
<b>Náklady celkem</b>	<b>4 220 016,98 Kč</b>		

Jídelnu nákladově zatěžují nejvíce osobní náklady a spotřebované nákupy. Osobní náklady převyšují spotřebované nákupy o 1,35 %, jelikož činí 42,80 % a jsou v hodnotě 1 806 tis. korun oproti spotřebě nákupů ve výši 1 749 tis. korun s podílem 41,44 % na celkových nákladech. 9,77 % celkových nákladů činí služby ve výši 412 tis. korun. Významné jsou také odpisy dlouhodobého hmotného majetku ve výši 221 tis. korun s podílem 5,23 %. O zbylou část se dělí daně a poplatky, jiné provozní náklady, finanční náklady a náklad z daně z příjmu.

### Struktura nákladů podle druhového členění



**Graf č. 3: Struktura nákladů podle druhového členění** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (15))

Na podrobnější úrovni jsou nejvyšší náklady vynaloženy na spotřebu potravin (1 431 tis. Kč), podílejí se na celkových nákladech 33,91 %. Jak již bylo zmíněno v oblasti potravin je pro jídelnu největšími dodavateli jsou společnosti Bidfood Czech Republic a MOVOS INVEST, u nichž se odebírá čerstvá zelenina a ovoce, mražená zelenina a ovoce, jogurty a ostatní mléčné výrobky.

Další nejvyšší náklady spadají do osobních nákladů a jsou jimi náklady na mzdy z 28,35 %, které jsou na úrovni 1 197 tis. korun v roce 2020, poté náklady z příjmů společníků ze závislé činnosti ve výši 223 tis. korun a podílem 5,29 % a čtvrtý nejvyšší náklad činí zákonné pojištění z těchto mzdových nákladů ve výši 381 tis. korun s podílem 9,02 % na celkových nákladech.

## 2.3 Stávající způsob kalkulace nákladů

Jídelna v současné době nemá zavedený způsob kalkulace nákladů. Náklady obědů a ostatních doprovodných preparací (kofit, špízů, příloh, salátů, dezertů, sladkostí, zmrzlina a ostatních) jsou stanovovány odhadem přímé spotřeby vstupních potravin

na základě dodavatelských faktur či zjednodušených daňových dokladů. Ostatní náklady jako jsou mzdy, obalový materiál, opotřebení kuchyně, služby a údržba jsou reflektovány v podobě rezervy určené odhadem při stanovení nákladů na preparaci (8).

Společnost právě pracuje na vytvoření technickohospodářských norem spotřeby, které mají zpřesnit kalkulaci přímých nákladů (10).

## **2.4 Stávající kalkulační systém**

Společnost stanovuje svoje ceny podle cen konkurence a snaží se přiblížit cenové hladině v odvětví a cenám, jež se za podobnou nabídku objevují v okolí jídelny nejčastěji (8).

Tato metoda stanovení ceny je jednoznačně orientována na zákazníka a na udržení si konkurenceschopných cen. Připomíná retrogradní způsob kalkulace, při které si výchozím bodem tržní cena. Nejvíce se podobá takzvané kalkulaci cílových nákladů, při které se vychází z tržní ceny, stanoví se požadovaný zisk (rentabilita tržeb) a hodnota cílových nákladů. Tato metoda je však vhodná spíše pro výrobu komplikovaných výrobků náročných na výzkum a vývoj a není běžným způsobem kalkulace. Jídlna však tento způsob kalkulace nenaplnuje v mnoha bodech, přibližuje se jí pouze principiálně.

Cena menu, které bývá zpravidla tvořeno 2–4 preparacemi, je stanovena na 110 Kč. Tato cena se mění při výrazných výkyvech cen vstupních surovin či služeb, nebo při nárůstu cen v celém odvětví.

Ceny dezertů a ostatních sladkých a slaných jednotlivých preparací jsou stanovovány odhadem spotřeby s určitou rezervou pro nekalkulované nepřímé náklady při zkušební přípravě. Dle této odhadové kalkulace a předpokládané poptávky se pak zavedou nebo nezavedou do prodeje (8).

Vzhledem ke způsobu stanovení nákladů a k výše popsaným metodám stanovení ceny, nelze provádět předběžné, operativní ani výsledné kalkulace.

## 2.5 Zhodnocení současného stavu

Bylo zjištěno, že oblast kalkulací nákladů a celkového kalkulačního systému v jídelně má velké nedostatky. Lze usoudit, že této oblasti řízení není věnována dostatečná pozornost.

Shrnutí současného stavu:

- Náklady jsou klasifikovány pouze v druhovém členění
- Klasifikace dle potřeb finančního účetnictví (minimální)
- Kalkulace jsou stanovovány odhadem
- Neexistují technickohospodářské normy
- Nesleduje se nákladová cena
- Nejsou klasifikovány a sledovány jednicové a režijní náklady
- Nerozlišují se fixní a variabilní náklady
- Není k dispozici dostatečný ekonomický software

Společnost v letech 2016 až 2018 vykazovala ztrátu z běžného účetního období, která v roce 2018 činila 343 tis. korun. Poslední dvě období byla zisková, hospodářský výsledek v roce 2019 činil 532 tis. korun, díky epidemiologické situaci v roce 2020 dosahoval zisk hodnoty 301 tis. korun. Kalkulační systém jídelny se může v těchto výsledcích hospodaření odrážet významným podílem.

Současný stav neumožňuje jídelně správně a efektivně řídit náklady její činnosti. Pokud společnost nesleduje nákladovou cenu, nemůže zefektivnit proces svého zásobování. Neexistují technickohospodářské normy a není zavedený kalkulační systém, který by umožňoval rozlišit, na kterých produktech může být vyšší marže a na kterých musí být nižší. Stávající způsob nedokáže přesně odhalit, zda je prodej konkrétní preparace ziskový či ztrátový a zda jsou ceny správně stanovené.

Vedanta není vybavená komplexním ekonomickým systémem, který by tuto oblast řízení podporoval, díky čemuž probíhají procesy v jídelně neefektivně, není vedeno skladové hospodářství, nesledují se statistiky nákupů a prodeje, neshromažďují se důležitá data pro rozhodování společnosti a pro optimalizaci jejich nákladů.

### 3 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Ve třetí kapitole diplomové práce bude zpracován vlastní návrh klasifikace nákladů, kalkulace nákladů a kalkulačního systému.

#### 3.1 Klasifikace nákladů

V jídelně jsou sledovány náklady podle druhu vycházející z potřeb finančního účetnictví. Tuto klasifikaci nákladů bych zanechala, navrhuji ji doplnit o klasifikaci dle účelu vynaložení nákladů na jednicové a režijní náklady a o klasifikaci nákladů z hlediska vztahu k objemu výroby na variabilní a fixní náklady.

V tabulce níže je uvedená struktura a výše jednotlivých nákladů v roce 2020. Náklady jsou uvedeny v druhovém členění, ze kterého bude vycházeno při další klasifikaci nákladů.

**Tabulka č. 2: Členění nákladů podle druhu** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (15))

Druh nákladu	Částka
Režijní materiál	165 670,41 Kč
Materiál na opravy	1 469,28 Kč
Drobný dlouhodobý majetek	2 792,55 Kč
Spotřeba potravin	1 430 808,71 Kč
Spotřeba pohonných hmot	15 660,87 Kč
Spotřeba elektřiny	58 198,41 Kč
Spotřeba vody	22 739,00 Kč
Spotřeba plynu	26 638,23 Kč
Prodané zboží	24 958,94 Kč
Opravy zařízení	9 809,00 Kč
Cestovné	134 516,00 Kč
Služby různé	97 776,89 Kč
Telefonní poplatky	31 640,46 Kč
Nájemné provozovny	138 464,40 Kč
Mzdové náklady	1 196 571,00 Kč

Příjmy společníků ze závislé činnosti	223 420,00 Kč
Zákonné sociální pojištění	380 798,00 Kč
Zákonné sociální náklady	5 224,00 Kč
Daň silniční	2 063,00 Kč
Ostatní pokuty a penále	4 243,00 Kč
Provozní náklady nedaňové	15 659,03 Kč
Odpisy drobného majetku	38 923,80 Kč
Odpisy hmotného majetku	181 842,00 Kč
Bankovní poplatky	1 580,00 Kč
Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná	8 550,00 Kč
<b>Náklady celkem</b>	<b>4 220 016,98 Kč</b>

### 3.1.1 Členění nákladů dle účelu

Dle účelu vynaložení nákladů budou rozděleny náklady na jednicové a na režijní náklady. Kalkulační jednotku u hlavních jídel, polévek a příloh bych vymezila jako 1 porci. U doprovodného slaneého a sladkého sortimentu by byl kalkulační jednotkou 1 kus.

Jako náklady, které lze rozpočítat na kalkulační jednotku, bych definovala spotřebu potravin, která by měla vycházet z komplexních technickohospodářských norem, ve kterých bude stanovena přímá spotřeba potravin v technických jednotkách. Technickohospodářské normy jsou v současné době v procesu zpracování, budou vypracovány pro každý recept hlavního jídla, přílohy, polévky a všechny doprovodný sortiment, který bude v nabídce jídelny. Za jednicové náklady považuji také přímé mzdy pracovníků kuchyně a zákonné pojištění z těchto mezd plynoucích.

Režijní materiál, spotřebu energií, ostatní osobní náklady, odpisy majetku, přijaté služby a ostatní náklady bych definovala jako režijní náklady, jelikož souvisí s chodem jídelny jako celku a nelze je jednoznačně přiřadit na jednotku.



**Tabulka č. 3: Návrh členění nákladů podle účelu** (Zdroj: Vlastní zpracování)

Nákladová položka	Klasifikace podle účelu
<b>Spotřeba potravin</b>	<b>Jednicové</b>
<b>Osobní náklady – kuchyň</b>	<b>Jednicové</b>
Spotřeba ostatního materiálu	Režijní
Spotřeba energií	Režijní
Prodané zboží	-
Opravy a udržování	Režijní
Cestovné	Režijní
Ostatní služby	Režijní
Osobní náklady – výdej, administrativa	Režijní
Daně a poplatky	Režijní
Ostatní provozní náklady	Režijní
Odpisy hmotného majetku	Režijní
Ostatní finanční náklady	Režijní
Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná	-

### **Rozdělení režijních nákladů do druhů režii**

Pro správnou kalkulaci a pro účely kalkulačního vzorce navrhuji rozdělit režijní náklady do několika druhů podle specifických potřeb a podmínek jídelny. Jednotlivé druhy režii spojuje zejména příčina jejich vzniku.

**Tabulka č. 4: Návrh rozdělení nákladů do režii** (Zdroj: Vlastní zpracování)

Nákladová položka	Druh režijního nákladu
Spotřeba elektřiny – kuchyň	Výrobní
Spotřeba vody – kuchyň	Výrobní
Spotřeba plynu	Výrobní
Odpisy drobného majetku – kuchyň	Výrobní
Odpisy hmotného majetku – kuchyň	Výrobní
Režijní materiál	Provozní
Spotřeba elektřiny – výdej, administrativa	Provozní

Spotřeba vody – výdej, administrativa	Provozní
Mzdové náklady – výdej, administrativa	Provozní
Zákonné sociální pojištění – výdej, administrativa	Provozní
Odpisy drobného majetku – výdej, administrativa	Provozní
Odpisy hmotného majetku – výdej, administrativa	Provozní
Zákonné sociální náklady	Provozní
Materiál na opravy	Správní
Drobný dlouhodobý majetek	Správní
Opravy zařízení	Správní
Služby různé	Správní
Telefonní poplatky	Správní
Nájemné provozovny	Správní
Příjmy společníků ze závislé činnosti	Správní
Ostatní pokuty a penále	Správní
Provozní náklady nedaňové	Správní
Bankovní poplatky	Správní
Spotřeba pohonných hmot	Rozvozové
Cestovné	Rozvozové
Daň silniční	Rozvozové

Ve stravovacím provozu lze stěží stanovit spotřebu elektrické energie, teplé vody a zemního plynu na kalkulační jednici, a to samé platí u mzdových nákladů a odpisů kuchyňského zařízení a vybavení. Proto tyto náklady přiřazuji do kategorie **výrobní režie**, která bude dále rozpočítána dle rozvrhové základny.

Další úrovní procesů v jídelně je výdej obědů a preparací a zajištění provozní administrativy. Tyto náklady zahrnuji v kategorii **provozní režie**. Obsahuje náklady na obalový materiál (krabičky s sebou), energie váznoucí k výdeji jídel, mzdové náklady zaměstnanců výdeje a administrativy a odpisy majetku sloužící pro výdej a vnitřního vybavení provozovny.

Pod **správní režii** jsem zařadila náklady za nájem provozovny, na opravy, nutné investice drobného majetku (poskytne rezervu v kalkulaci), telefonní poplatky, internetové

a ostatní služby. Do této kategorie řadím také příjmy společníků ze závislé činnosti, jedná se o práci jednatele, která má vliv na celý chod jídelny. Zařazeny jsou zde také ostatní provozní náklady, pokuty a poplatky.

Navrhuji klasifikovat také **rozvozovou režii**, kam bych řadila náklady na rozvozy obědů, opravy rozvozových aut, spotřebu pohonných hmot a silniční daň.

### 3.1.2 Členění nákladů podle vztahu k objemu výroby

Následující způsob rozlišuje náklady variabilní, tedy ty, jejichž objem se mění v závislosti na výkonnosti a objemu výroby jídelny (mohou být i nepřímé), fixní náklady, které představují náklady zůstávající neměnné při měnící se aktivitě jídelny a jsou slabým místem managementu nákladů jídelny a náklady tzv. semi-variabilní, které mají smíšený charakter a lze na ně nahlížet jako náklady s variabilní i fixní složkou.

Pro účely této klasifikace nákladů je potřeba rozdělit některé nákladové položky podle jejich vzniku. Jedná se o spotřebu elektřiny a vody, o mzdové náklady a z nich plynoucí zákonné sociální pojištění a odpisy dlouhodobého hmotného a dlouhodobého drobného majetku. Tyto náklady podle jejich vzniku rozdělují na náklady provozu kuchyně a náklady výdeje a administrativy. Jejich finanční vyčíslení bude v kapitole kalkulace nákladů.

**Tabulka č. 5: Návrh členění nákladů podle vztahu k objemu výroby (Zdroj: Vlastní zpracování)**

Nákladová položka	Klasifikace podle objemu výroby
Režijní materiál	Variabilní
Materiál na opravy	Semivariabilní
Drobný dlouhodobý majetek	Fixní
Spotřeba potravin	Variabilní
Spotřeba pohonných hmot	Variabilní
Spotřeba elektřiny – kuchyň	Variabilní
Spotřeba elektřiny – výdej, administrativa	Fixní
Spotřeba vody – kuchyň	Variabilní
Spotřeba vody – výdej, administrativa	Fixní

Spotřeba plynu	Variabilní
Prodané zboží	-
Opravy zařízení	Semivariabilní
Cestovné	Variabilní
Služby různé	Fixní
Telefonní poplatky	Fixní
Nájemné provozovny	Fixní
Mzdové náklady – kuchyň	Variabilní
Mzdové náklady – výdej, administrativa	Fixní
Příjmy společníků ze závislé činnosti	Fixní
Zákonné sociální pojištění – kuchyň	Variabilní
Zákonné sociální pojištění – výdej, administrativa	Fixní
Zákonné sociální náklady	Semivariabilní
Daň silniční	Fixní
Ostatní pokuty a penále	Fixní
Provozní náklady nedaňové	Fixní
Odpisy drobného majetku – kuchyň	Fixní
Odpisy drobného majetku – výdej, administrativa	Fixní
Odpisy hmotného majetku – kuchyň	Fixní
Odpisy hmotného majetku – výdej, administrativa	Fixní
Bankovní poplatky	Fixní
Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná	-

### **Variabilní náklady**

Do variabilních nákladů řadím položky spotřeby potravin, režijního materiálu, do kterého spadá zejména obalový materiál, spotřebu elektřiny, plynu a teplé vody, jež lze přiřadit provozu kuchyně, mzdové náklady a náklady na zákonné pojištění pracovníků kuchyně – kuchařů a pomocníků a také spotřebu pohonných hmot plynoucích z používání automobilu k rozvozům a nákladů na cestovné (nákupy suroviny, rozvozy).

### Fixní náklady

Do nákladů, které se neodvíjí od objemu výroby jídelny řadím zejména odpisy dlouhodobého majetku a to jak ty, které plynou z vybavení kuchyně, tak ty, které plynou z vybavení zbytku provozovny, mzdové náklady a zákonné pojištění pracovníků výdeje a administrativy, zároveň také náklady z příjmů společníka ze závislé činnosti, spotřebu energií, která nevázne k provozu kuchyně a ostatní drobné náklady, jako jsou telekomunikační a internetové služby, ostatní provozní i finanční náklady, daně a poplatky.

### Semi-variabilní náklady

Materiál na opravy a položku opravy zařízení tituluji jako semi-variabilní náklad, který částečně závisí na aktivitě jídelny, zároveň však není přímo úměrný jejímu objemu. Stejně tak položka zákonné sociální náklady, pod kterou si můžeme představit zákonné benefity pro zaměstnance, je považována za semi-variabilní náklad z důvodu, že jejich poskytování je částečně vázáno na výkon jídelny a jejich pracovníků, nelze je však určit na jednici.

### 3.1.3 Souhrnný přehled nové klasifikace nákladů

V poslední podkapitole bude pro celkový přehled uvedena souhrnná tabulka nové klasifikace nákladů, jež byly v předchozích kapitolách rozebrány jednotlivě.

**Tabulka č. 6: Souhrnný přehled návrhu členění nákladů** (Zdroj: Vlastní zpracování)

Nákladová položka	Klasifikace dle druhu	Klasifikace podle účelu	Klasifikace podle objemu výroby
Režijní materiál	Materiál	Režijní	Variabilní
Materiál na opravy	Materiál	Režijní	Semivariabilní
Drobný dlouhodobý majetek	Materiál	Režijní	Fixní
Spotřeba potravin	Materiál	Jednicové	Variabilní
Spotřeba pohonných hmot	Materiál	Režijní	Variabilní
Spotřeba elektřiny – kuchyň	Energie	Režijní	Variabilní

Spotřeba elektřiny – výdej, administrativa	Energie	Režijní	Fixní
Spotřeba vody – kuchyň	Energie	Režijní	Variabilní
Spotřeba vody – výdej, administrativa	Energie	Režijní	Fixní
Spotřeba plynu	Energie	Režijní	Variabilní
Prodané zboží	-	-	-
Opravy zařízení	Opravy	Režijní	Semivariabilní
Cestovné	Cestovné	Režijní	Variabilní
Služby různé	Služby	Režijní	Fixní
Telefonní poplatky	Služby	Režijní	Fixní
Nájemné provozovny	Služby	Režijní	Fixní
Mzdové náklady – kuchyň	Osobní	Jednicové	Variabilní
Mzdové náklady – výdej, administrativa	Osobní	Režijní	Fixní
Příjmy společníků ze závislé činnosti	Osobní	Režijní	Fixní
Zákonné sociální pojištění – kuchyň	Osobní	Jednicové	Variabilní
Zákonné sociální pojištění – výdej, administrativa	Osobní	Režijní	Fixní
Zákonné sociální náklady	Osobní	Režijní	Semivariabilní
Daň silniční	Daně	Režijní	Fixní
Ostatní pokuty a penále	Ostatní	Režijní	Fixní
Provozní náklady nedaňové	Ostatní	Režijní	Fixní
Odpisy drobného majetku – kuchyň	Odpisy	Režijní	Fixní
Odpisy drobného majetku – výdej, administrativa	Odpisy	Režijní	Fixní
Odpisy hmotného majetku – kuchyň	Odpisy	Režijní	Fixní
Odpisy hmotného majetku – výdej, administrativa	Odpisy	Režijní	Fixní
Bankovní poplatky	Ostatní	Režijní	Fixní
Daň z příjmu z běžné činnosti – splatná	-	-	-

Položka nákladů na prodané zboží nebyla klasifikována a nebude ani zahrnuta do kalkulace, jelikož se nejedná o náklad spojený s vlastní činností jídelny, která je kalkulována. Proto jí nebude věnována pozornost.

Náklad na splatnou daň z příjmu z běžné činnosti také není zahrnutý do kalkulace nákladů a není ani klasifikován dle žádného kritéria.

### 3.2 Návrh kalkulačního vzorce a způsobu kalkulace

Pro stanovení úplných vlastních nákladů navrhuji společnosti použít následující kalkulační vzorec vycházející z typového kalkulačního vzorce. Druhy režii jsou uzpůsobeny potřebám jídelny, ačkoli se jejich název shoduje s tradičním pojmenováním režii, jejich obsah byl přizpůsoben podmínkám jídelny.

1. Přímý materiál
2. Přímé mzdy
3. Ostatní přímé náklady

---

#### **Přímé náklady celkem**

4. Výrobní režie
5. Provozní režie
6. Správní režie
7. Rozvozová režie

---

#### **Úplné vlastní náklady výkonu**

Přímý materiál zahrnuje vstupní potraviny a suroviny pro vaření, vychází z technickohospodářských norem a aktuální hladiny cen surovin. Je to hlavní přímý náklad, který jde určit na kalkulační jednici, kterou je v případě hlavních jídel, polévek a příloh 1 porce, v případě ostatního sortimentu 1 kus.

Pro stanovení přímých mezd musíme z celkové hodnoty mzdových nákladů odečíst roční mzdové náklady, které se neváží na práci kuchařů a pomocníků v kuchyni. To stejné je nutné pro určení ostatních přímých nákladů, které zahrnují zákonné pojištění za zaměstnance.

**Tabulka č. 7: Rozdělení celkových mzdových nákladů a zákonného pojištění** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (16))

<b>Celkové mzdové náklady</b>	<b>1 196 571,00 Kč</b>
Mzdové náklady – kuchyň	866 732,75 Kč
Mzdové náklady – výdej, administrativa	329 838,25 Kč
<b>Celkové zákonné pojištění</b>	<b>380 798,00 Kč</b>
Zákonné pojištění – kuchyň	361 189,25 Kč
Zákonné pojištění – výdej, administrativa	19 608,75 Kč

Při rozdělování mezd a zákonného pojištění jsem vycházela z ročních nákladů na jednotlivé pracovníky a ze znalosti jejich náplně práce. Jelikož je jídelna malým podnikem, činnosti pracovníků se prolínají a kuchař zároveň vykonává část administrativní práce či pracuje na výdeji jídel, proto některé mzdy byly rozděleny poměrnou částí na místa vzniku nákladů.

Za účelem správného rozdělení režijních nákladů podle druhů, je potřeba stejným způsobem rozdělit spotřebu elektřiny a vody, obojí spotřeba bude rozdělena v poměru 80 % ku 20 % mezi kuchyní a ostatní provozovnou. Rozděleny budou také odpisy dlouhodobého hmotného a drobného majetku, ty však budou rozděleny podle skutečného účelu a umístění majetku.

**Tabulka č. 8: Rozdělení celkové spotřeby elektřiny a vody** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (8))

<b>Celková spotřeba elektřiny</b>	<b>58 198,41 Kč</b>
Spotřeba elektřiny – kuchyň	46 558,73 Kč
Spotřeba elektřiny – výdej, administrativa	11 639,68 Kč
<b>Celková spotřeba vody</b>	<b>22 739,00 Kč</b>
Spotřeba vody – kuchyň	18 191,20 Kč
Spotřeba vody – výdej, administrativa	4 547,80 Kč



Následující tabulka uvádí rozložení odpisů dlouhodobého majetku. V odpisech týkajících se kuchyňského provozu jsou vykázány odpisy dvou konvektomatů a mixéru, z drobného majetku pak odpisy mrazáku, třech pracovních stolů a tyčového mixéru.

V odpisech vázících se k výdeji a administrativě jsou odpisy automobilu, stroje na výrobu zmrzliny, nábytkového vybavení a z drobného majetku je zde vykázán odpis registrační EET pokladny.

**Tabulka č. 9: Rozdělení celkových odpisů drobného a ostatního hmotného majetku** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (17))

<b>Celkové odpisy drobného majetku</b>	<b>38 923,80 Kč</b>
Odpisy drobného majetku – kuchyň	36 540,80 Kč
Odpisy drobného majetku – výdej, administrativa	2 383,00 Kč
<b>Celkové odpisy hmotného majetku</b>	<b>181 842,00 Kč</b>
Odpisy hmotného majetku – kuchyň	61 954,00 Kč
Odpisy hmotného majetku – výdej, administrativa	119 888,00 Kč

## Objem prodeje

V roce 2020 činila celková spotřeba potravin 1 430 809 Kč. Prodalo se 33 885 porcí hlavního jídla, 7 530 porcí polévek, 3 765 porcí příloh, 2 510 kusů slaných preparací, 8 785 kusů sladkých preparací a 3 514 kusů dezertů (14).

### 3.2.1 Výběr kalkulační metody

Provoz jídelny neodpovídá jednoznačně typické zakázkové ani hromadné výrobě, spíše se však podobá hromadné výrobě, při které může být použita například metoda kalkulace dělením, při které se režijní náklady vydělí vyrobeným množstvím. Jelikož nabídka jídelny není stoprocentně stejnorodá a na jednotlivé výrobky nepřipadá stejný objem jednotlivých režii, pro použití této metody jsem se nerozhodla.

Rozdíly mezi preparacemi se stěží dají zobecnit jednou veličinou, proto nebude použita ani metoda dělení s ekvivalenčními čísly. Podnikové procesy neodpovídají podmínkám použití fázové či postupné metody kalkulace ani kalkulaci sdružených výkonů.

Za nejvhodnější metodu považují metodu kalkulace podle aktivit (Activity-Based Costing), která přiřazuje náklady dle měření skutečných výkonů jednotlivých procesů a aktivit společnosti a eliminuje tím nedostatky sumační přírážkové kalkulace, která jednotlivé režie paušalizuje mezi všechny výkony. Kalkulaci podle aktivit za podmínek současného stavu nelze využít, jelikož nejsou dostatečně sledovány jednotlivé náklady a příčiny jejich vzniku a nejsou známy potřebné skutečnosti. Proto bude v práci použita **přírážková kalkulace**, která bývá označena jako nejrozšířenější koncept pro kalkulaci nákladů.

Nejdříve je potřeba stanovit rozvrhovou základnu a provést výpočet režijní přírážky. Použita bude diferencovaná varianta přírážkové kalkulace. Výpočty budou vycházet ze skutečných dat z roku 2020.

### 3.2.2 Stanovení kalkulační přírážky jednotlivých režii

Následně budou popsány výpočty režijních přírážek u jednotlivých druhů nákladů. Vycházeno bude ze skutečných a upravených hodnot nákladových položek, jak bylo popsáno výše.

#### Výrobní režie

Položky zařazené do výrobní režie a jejich hodnoty budou zobrazeny v tabulce. Pro výrobní režii byla zvolena spotřeba materiálu jako rozvrhová základna. Je tomu tak z důvodu, že výše výrobní režie je vázána na přímou spotřebu materiálu a nelze režii vztáhnout k naturálním jednotkám.

**Tabulka č. 10: Složení a režijní přírážka výrobní režie** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (15))

Spotřeba elektřiny – kuchyň	46 558,73 Kč
Spotřeba vody – kuchyň	18 191,20 Kč
Spotřeba plynu	26 638,23 Kč
Odpisy drobného majetku – kuchyň	36 540,80 Kč
Odpisy hmotného majetku – kuchyň	61 954,00 Kč
<b>Celková výrobní režie (I.)</b>	<b>189 882,96 Kč</b>

<b>Rozvrhová základna (II.)</b>	<b>1 430 808,71 Kč</b>
<b>Režijní přírážka výrobní režie (I./II. *100)</b>	<b>13,27 %</b>

### Provozní režie

Pro provozní režii jsou určeny přímé mzdy jako rozvrhová základna. Výše spotřeby nákladů provozní režie je závislá na přímých mzdách.

**Tabulka č. 11: Složení a režijní přírážka provozní režie** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (15))

Režijní materiál	165 670,41 Kč
Spotřeba elektřiny – výdej, administrativa	11 639,68 Kč
Spotřeba vody – výdej, administrativa	4 547,80 Kč
Mzdové náklady – výdej, administrativa	329 838,25 Kč
Zákonné sociální pojištění – výdej, administrativa	19 608,75 Kč
Zákonné sociální náklady	5 224,00 Kč
Odpisy drobného majetku – výdej, administrativa	2 383,00 Kč
Odpisy hmotného majetku – výdej, administrativa	119 888,00 Kč
<b>Celková provozní režie (I.)</b>	<b>658 799,89 Kč</b>
<b>Rozvrhová základna (II.)</b>	<b>866 732,75 Kč</b>
<b>Režijní přírážka provozní režie (I./II. *100)</b>	<b>76,01 %</b>

### Správní režie

Do správní režie jsou zahrnuty nákladové položky nejobecnějšího charakteru, jejich rozvrhovou základnou jsou také přímé mzdy.

**Tabulka č. 12: Složení a režijní přírážka správní režie** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (15))

Materiál na opravy	1 469,28 Kč
Drobný dlouhodobý majetek	2 792,55 Kč
Opravy zařízení	9 809,00 Kč
Služby různé	97 776,89 Kč
Telefonní poplatky	31 640,46 Kč

Nájemné provozovny	138 464,40 Kč
Příjmy společníků ze závislé činnosti	223 420,00 Kč
Ostatní pokuty a penále	4 243,00 Kč
Provozní náklady nedaňové	15 659,03 Kč
Bankovní poplatky	1 580,00 Kč
<b>Celková správní režie (I.)</b>	<b>526 854,61 Kč</b>
<b>Rozvrhová základna (II.)</b>	<b>866 732,75 Kč</b>
<b>Režijní přírážka správní režie (I./II. *100)</b>	<b>60,79 %</b>

### Rozvozová režie

Posledním druhem režijních nákladů, jsou náklady týkající se rozvozu obědů. Tady je opět rozvrhovou základnou stanovena spotřeba přímého materiálu, která určuje objem výroby a tím i objem rozvozu.

**Tabulka č. 13: Složení a režijní přírážka rozvozové režie** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (15))

Spotřeba pohonných hmot	15 660,87 Kč
Cestovné	134 516,00 Kč
Daň silniční	2 063,00 Kč
<b>Celková rozvozová režie (I.)</b>	<b>152 239,87 Kč</b>
<b>Rozvrhová základna (II.)</b>	<b>1 430 808,71 Kč</b>
<b>Režijní přírážka rozvozové režie (I./II. *100)</b>	<b>10,64 %</b>

### Shrnutí stanovení jednotlivých přírážek režijních nákladů

V tabulce uvedené níže jsou zobrazeny výše jednotlivých režii, rozvrhové základy, které k nim byly stanoveny, a jaká byla jejich výše a v posledním řádku jsou uvedeny výsledné přírážky jednotlivých režii.

**Tabulka č. 14: Souhrnný přehled režijních přírážek jednotlivých režii** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (15))

Druh režie	Výrobní režie	Provozní režie	Správní režie	Rozvozová režie
Rozvrhová základna	Přímý materiál	Přímé mzdy	Přímé mzdy	Přímý materiál
Hodnota režie	189 882,96 Kč	658 799,89 Kč	526 854,61 Kč	152 239,87 Kč
Hodnota rozvrhové základny	1 430 808,71 Kč	866 732,75 Kč	866 732,75 Kč	1 430 808,71 Kč
<b>Přirážka režijních nákladů</b>	<b>13,27 %</b>	<b>76,01 %</b>	<b>60,79 %</b>	<b>10,64 %</b>

Pro výrobní a rozvozovou režii byla stanovena spotřeba potravin jako rozvrhová základna, jelikož výše těchto režii se odvíjí od množství výroby (nepřímo vyjádřená přímou spotřebou materiálu – potravin). Hodnota přímé spotřeby materiálu činila 1 430 808,71 Kč, vidíme proto, že výše kalkulační přírážky se pohybuje řádově v nižších číslech oproti zbývajícím režii.

Rozvozová režie má nejnížší kalkulační přírážku ve výši 10,64 %, za ní pak stojí výrobní režie s přírážkou 13,27 %. To znamená, že při kalkulaci jednotlivých receptů a doplňujícího sortimentu se k hodnotě přímého materiálu připočítá 13,27 % na výrobní režii, respektive 10,64 % na rozvozovou režii.

Provozní a správní režie se rozvrhuje podle přímých mezd, jelikož se její výše mění spíše v závislosti na výši mezd nežli na objemu výroby. Hodnota přímých mezd byla vykázána v hodnotě 866 732,75 Kč. Z tabulky vidíme, že kalkulační přírážky provozní a správní režie se pohybují mezi 60 a 76 %. U správní režie, která má třetí nejvyšší kalkulační přírážku ve výši 60,79 %, je tomu tak z důvodu vysokých nákladů na odměnu jednatele a nákladů nájmu provozovny a ostatních služeb.

Nejvyšší režijní přírážka je u provozní režie, je ve výši 76,01 %. Je tomu tak z důvodu vysokých mzdových nákladů zaměstnanců výdeje a administrativy, odpisových nákladů a spotřeby režijního materiálu – krabiček a obalů.

### 3.2.3 Aplikace stanovené metody kalkulace

V poslední kapitole návrhu kalkulačního vzorce a způsobu kalkulace bude aplikována stanovená metoda kalkulace na příkladu dvou nejprodávanějších hlavních jídel jídelny Vedanta.

#### 1. Obědové menu – Lasagne se špenátem, okurková raita

První kalkulovanou nabídkou jsou lasagne se špenátem s okurkovou raitou. Nejdříve bude v tabulce uvedena kalkulace přímého materiálu, přímých mezd a ostatních přímých nákladů a poté budou stanoveny režijní náklady a ostatní přímé náklady.

**Tabulka č. 15: Přímý materiál nabídky č. 1** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (10))

Náklady na celkový objem porcí (360 porcí)					Náklady na 1 porci
Přímý materiál	Množství	MJ	Jednotková cena	Celková cena	Cena na 1 porci
Slunečnicový olej	5,5	l	22,18 Kč	122,00 Kč	0,34 Kč
Hladká mouka	3,5	kg	12,00 Kč	42,00 Kč	0,12 Kč
Kurkuma	1	dcl	7,00 Kč	7,00 Kč	0,02 Kč
Mléko	50	l	21,00 Kč	1 050,00 Kč	2,92 Kč
Pepř	1	dcl	21,00 Kč	21,00 Kč	0,06 Kč
Muškatový ořech	4	ks	5,75 Kč	23,00 Kč	0,06 Kč
Himalájská sůl	8,5	dcl	0,59 Kč	5,00 Kč	0,01 Kč
Strouhaný sýr	50	l	36,80 Kč	1 840,00 Kč	5,11 Kč
Špenát	20	kg	52,45 Kč	1 049,00 Kč	2,91 Kč
Sušené oregano	0,6	l	58,33 Kč	35,00 Kč	0,10 Kč
Sušená bazalka	0,6	l	43,33 Kč	26,00 Kč	0,07 Kč
Sušená majoránka	0,6	l	48,33 Kč	29,00 Kč	0,08 Kč
Sušená petrželka	0,6	l	80,00 Kč	48,00 Kč	0,13 Kč
Mražená bazalka	200	g	0,30 Kč	59,00 Kč	0,16 Kč
Drcená rajčata	45	kg	25,40 Kč	1 143,00 Kč	3,18 Kč

Rajčatový protlak	3,4	kg	31,76 Kč	108,00 Kč	0,30 Kč
Třtinový cukr	1	l	30,00 Kč	30,00 Kč	0,08 Kč
Lasagne	20,5	kg	70,44 Kč	1 444,00 Kč	4,01 Kč
<b>Celkový materiál lasagne</b>				<b>7 081,00 Kč</b>	<b>19,67 Kč</b>
Slunečnicový olej	1,5	l	34,67 Kč	52,00 Kč	0,14 Kč
Hořčičné semínko	3	dcl	5,00 Kč	15,00 Kč	0,04 Kč
Kurkuma	1	dcl	7,00 Kč	7,00 Kč	0,02 Kč
Pepř	1	dcl	21,00 Kč	21,00 Kč	0,06 Kč
Garam masala	1	dcl	21,00 Kč	21,00 Kč	0,06 Kč
Smetanový jogurt	20	kg	42,20 Kč	844,00 Kč	2,34 Kč
Salátové okurky	12,5	kg	27,04 Kč	338,00 Kč	0,94 Kč
Pekingské zelí	12,5	kg	40,00 Kč	500,00 Kč	1,39 Kč
Třtinový cukr	0,75	l	30,67 Kč	23,00 Kč	0,06 Kč
Černá sůl	3	dcl	4,00 Kč	12,00 Kč	0,03 Kč
Himalájská sůl	2	dcl	1,00 Kč	2,00 Kč	0,01 Kč
<b>Celkový materiál okurková raita</b>				<b>1 835,00 Kč</b>	<b>5,10 Kč</b>
<b>Celkový materiál</b>				<b>8 916,00 Kč</b>	<b>24,77 Kč</b>

Přímé mzdy a celkové přímé mzdy jsou kalkulovány z ročních údajů, jsou přepočteny na denní náklady a ty jsou poté násobeny koeficientem, který udává část dne, jež zabere příprava menu.

**Tabulka č. 16: Přímé mzdy a ostatní přímé náklady nabídky č. 1** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (10))

Náklady na celkový objem porcí (360 porcí)		Náklady na 1 porci
Přímé mzdy a ostatní přímé náklady	Celková cena	Cena na 1 porci
Roční přímé mzdy	866 732,75 Kč	
Denní přímé mzdy (251 pracovních dní)	3 453,12 Kč	9,59 Kč
Poměrná část dne na přípravu (koef. 0,7)	2 417,18 Kč	6,71 Kč
<b>Celkové přímé mzdy</b>	<b>2 417,18 Kč</b>	<b>6,71 Kč</b>
Roční ostatní přímé náklady	361 189,25 Kč	
Denní ostatní přímé náklady (251 pracovních dní)	1 439,00 Kč	4,00 Kč
Poměrná část ostatních přímých nákladů na přípravu (koef. 0,7)	1 007,30 Kč	2,80 Kč
<b>Celkové ostatní přímé náklady</b>	<b>1 007,30 Kč</b>	<b>2,80 Kč</b>

Výsledná kalkulace vypadá následovně.

1. Přímý materiál	8 916,00 Kč	24,77 Kč
2. Přímé mzdy	2 417,18 Kč	6,71 Kč
3. Ostatní přímé náklady	1 007,30 Kč	2,80 Kč
<b>PŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>12 340,48 Kč</b>	<b>34,28 Kč</b>
4. Výrobní režie (přirážka 13,27 % z 1.)	1 183,15 Kč	3,29 Kč
5. Provozní režie (přirážka 76,01 % z 2.)	1 837,30 Kč	5,10 Kč
6. Správní režie (přirážka 60,79 % z 2.)	1 469,41 Kč	4,08 Kč
7. Rozvozová režie (přirážka 10,64 % z 1.)	948,66 Kč	2,64 Kč
<b>ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU</b>	<b>17 779,01 Kč</b>	<b>49,39 Kč</b>
<b>PRODEJNÍ CENA</b>		<b>95,00 Kč</b>
<b>ZISK NA 1 PORCI</b>		<b>45,61 Kč</b>
<b>CELKOVÝ ZISK</b>		<b>16 420,99 Kč</b>

Lasagne s okurkovou raitou jsou jedním z nejoblíbenějších obědů jídelny. Z kalkulace můžeme vidět, že úplné vlastní náklady jedné porce jsou 49,39 Kč, prodejní cena porce je 95 Kč a zisk na 1 porci 45,61 Kč, což činí 48 %.

## 2. Obědové menu – Zeleninové rizoto se sýrem, okurková raita

Zeleninové rizoto se sýrem a okurkovou raitou je druhé obědové menu, na kterém bude aplikován kalkulační vzorec. Nejdříve budou opět uvedeny složky přímého materiálu, budou vypočtené přímé mzdy a ostatní přímé náklady a budou přiřazeny režijní náklady.

Tabulka č. 17: Přímý materiál nabídky č. 2 (Zdroj: Vlastní zpracování podle (10))

Náklady na celkový objem porcí (180 porcí)					Náklady na 1 porci
Přímý materiál	Množství	MJ	Jednotková cena	Celková cena	Cena na 1 porci
Basmati rýže	12	kg	45,42 Kč	545,00 Kč	3,03 Kč
Kurkuma	1	dcl	7,00 Kč	7,00 Kč	0,04 Kč



Hřebíček	10	g	0,60 Kč	6,00 Kč	0,03 Kč
Skořice	50	g	0,34 Kč	17,00 Kč	0,09 Kč
Bobkový list	3	g	0,67 Kč	2,00 Kč	0,01 Kč
Máslo	10	ks	35,00 Kč	350,00 Kč	1,94 Kč
Mrkev	10	kg	13,00 Kč	130,00 Kč	0,72 Kč
Papriky	7,5	kg	17,33 Kč	130,00 Kč	0,72 Kč
Kukuřice	2,5	kg	80,00 Kč	200,00 Kč	1,11 Kč
Hrášek	2,5	kg	56,40 Kč	141,00 Kč	0,78 Kč
Fazolky	7,5	kg	54,53 Kč	409,00 Kč	2,27 Kč
Mražená mrkev, hrášek, kukuřice	15	kg	46,93 Kč	704,00 Kč	3,91 Kč
Uzená paprika	3	dcl	7,00 Kč	21,00 Kč	0,12 Kč
Kmín	2	dcl	4,50 Kč	9,00 Kč	0,05 Kč
Himalájská sůl	6	dcl	1,00 Kč	6,00 Kč	0,03 Kč
Strouhaný sýr	25	l	44,16 Kč	1 104,00 Kč	6,13 Kč
<b>Celkový materiál rizoto</b>				<b>3 781,00 Kč</b>	<b>21,01 Kč</b>
Slunečnicový olej	0,75	l	34,67 Kč	26,00 Kč	0,14 Kč
Hořčičné semínko	1,5	dcl	5,00 Kč	7,50 Kč	0,04 Kč
Kurkuma	0,5	dcl	7,00 Kč	3,50 Kč	0,02 Kč
Pepř	0,5	dcl	21,00 Kč	10,50 Kč	0,06 Kč
Garam masala	0,5	dcl	21,00 Kč	10,50 Kč	0,06 Kč
Smetanový jogurt	10	kg	42,20 Kč	422,00 Kč	2,34 Kč
Salátové okurky	6,25	kg	27,04 Kč	169,00 Kč	0,94 Kč
Pekingské zelí	6,25	kg	40,00 Kč	250,00 Kč	1,39 Kč
Třtinový cukr	0,375	l	30,67 Kč	11,50 Kč	0,06 Kč
Černá sůl	1,5	dcl	4,00 Kč	6,00 Kč	0,03 Kč
Himalájská sůl	1	dcl	1,00 Kč	1,00 Kč	0,01 Kč
<b>Celkový materiál okurková raita</b>				<b>917,50 Kč</b>	<b>5,10 Kč</b>
<b>Celkový materiál</b>				<b>4 698,50 Kč</b>	<b>26,10 Kč</b>

Přímé mzdy a ostatní přímé náklady byly vypočteny stejným způsobem jako při předchozí kalkulaci s tím rozdíle, že náročnost přípravy rizota je nižší, proto byl koeficient stanoven na 0,5.

**Tabulka č. 18: Přímé mzdy a ostatní přímé náklady nabídky č. 2** (Zdroj: Vlastní zpracování podle (10))

Náklady na celkový objem porcí (180 porcí)		Náklady na 1 porci
Přímé mzdy a ostatní přímé náklady	Celková cena	Cena na 1 porci
Roční přímé mzdy	866 732,75 Kč	
Denní přímé mzdy (251 pracovních dní)	3 453,12 Kč	19,18 Kč
Poměrná část dne na přípravu (koef. 0,5)	1 726,56 Kč	9,59 Kč
<b>Celkové přímé mzdy</b>	<b>1 726,56 Kč</b>	<b>9,59 Kč</b>
Roční ostatní přímé náklady	361 189,25 Kč	
Denní ostatní přímé náklady (251 pracovních dní)	1 439,00 Kč	7,99 Kč
Poměrná část ostatních přímých nákladů na přípravu (koef. 0,5)	719,50 Kč	4,00 Kč
<b>Celkové ostatní přímé náklady</b>	<b>719,50 Kč</b>	<b>4,00 Kč</b>

Výsledná kalkulace zeleninového rizota s okurkovou raitou vypadá následovně.

1. Přímý materiál	4 698,50 Kč	26,10 Kč
2. Přímé mzdy	1 726,56 Kč	9,59 Kč
3. Ostatní přímé náklady	719,50 Kč	4,00 Kč
<b>PŘÍMÉ NÁKLADY CELKEM</b>	<b>7 144,56 Kč</b>	<b>39,69 Kč</b>
4. Výrobní režie (přirážka 13,27 % z 1.)	623,49 Kč	3,46 Kč
5. Provozní režie (přirážka 76,01 % z 2.)	1 312,36 Kč	7,29 Kč
6. Správní režie (přirážka 60,79 % z 2.)	1 049,58 Kč	5,83 Kč
7. Rozvozová režie (přirážka 10,64 % z 1.)	499,92 Kč	2,78 Kč
<b>ÚPLNÉ VLASTNÍ NÁKLADY VÝKONU</b>	<b>10 629,90 Kč</b>	<b>59,06 Kč</b>
<b>PRODEJNÍ CENA</b>		<b>95,00 Kč</b>
<b>ZISK NA 1 PORCI</b>		<b>35,94 Kč</b>
<b>CELKOVÝ ZISK</b>		<b>12 940,19 Kč</b>

Úplné vlastní náklady přípravy 1 porce zeleninového rizota s okurkovou raitou jsou 59,06 Kč. Zisk na 1 porci činí 35,94 Kč, což je zhruba 38 % celkové ceny.

Aplikace navrhnutého kalkulačního vzorce a metody pro rozvrhování režijních nákladů ukázala, jakým způsobem by byly náklady v kalkulaci členěny a rozpočtovány. Kalkulační vzorec je velmi jednoduchý. Nedostatkem kalkulace režijní přírážkou je závislost na druzích nákladů, které se mohou měnit z důvodů jiných, než se předpokládají a kalkulace tak může být zkreslená. Jak již bylo také zmíněno tento způsob dostatečně nevystihuje příčinný vztah mezi základnou a režijními náklady a je velmi důležité stanovit správnou rozvrhovou základnu, aby byla kalkulace co nejméně nepřesná.

### 3.3 Návrh kalkulačního systému

Analýza současného řízení nákladů jídelny Vedanta poukázala na spoustu nedostatků v této oblasti managementu a upozornila na velký prostor pro zlepšení. Jídlna je malý rodinný podnik, ve kterém je oblast řízení nákladů a kalkulačního systému upořádována.

Navrhuji jídelně, aby zavedla kalkulační systém stojící na pravidelných propočtových, plánových, operativních kalkulacích (předběžných kalkulacích) a výsledných kalkulací.

**Propočtové kalkulace** využije v předvýrobní fázi při zvažování zavedení nového receptu hlavního jídla jako menu nebo jednotlivých kombinací jeho dílčích částí. Stejně tak při uvažování o sortimentu teplých slaných kusovek, chlazených dezertů a sladkého kusového sortimentu. Při propočtové kalkulaci zjistí, jaká je odhadovaná nákladová náročnost receptů a jaké maximální náklady mohou být, aby bylo zavedení nového receptu úspěšné.

Při **plánových kalkulacích** promítne změny nově uváděných receptů a výrobků do plánované rozpočtové výsledovky, co se týče změn spotřeby přímých surovin a přímých mezd. Vycházet bude ze zpracovaných technickohospodářských norem každého z výrobků.

Náplní **operativních kalkulací** bude kontrola zajištění ročního plánu nákladů. Díky těmto kalkulacím může jídelna také hlídat, zda není potřeba zvýšit prodejní cenu například z důvodu nárůstu cen vstupních surovin, mezd nebo z jiných příčin z konkurenčního okolí jídelny. Zároveň může vyhodnotit, zda jsou jednotlivé složky její nabídky stále výnosné a hospodárné.

**Výsledné kalkulace** ukážou na zdroje případných nákladových úspor, na které se může jídelna dále orientovat a využít je ve svůj prospěch, nebo naopak odkud plyne překročení nákladů a jak je potřeba upravit celkové řízení nákladů z hlediska nákladové náročnosti provozu jídelny.

Tato opatření jídelně pomohou zlepšit její hospodaření. Vzhledem k současnému stavu kalkulačního systému a k ekonomické fázi, ve které se jídelna nachází, bych doporučila rozvinout řízení nákladů také pomocí implementace **nákladového účetnictví založeného na standardních nákladech**. Na základě dat z minulých období, analýzy současného externího a interního prostředí podniku a odhadů vývoje relevantních faktorů doporučuji stanovit kategorie nejdříve základních a ideálních standardů nákladů a poté běžných a dosažitelných nákladů, které využije na operativní úrovni svého řízení.

Implementace tohoto manažerského nástroje umožní posouzení výkonnosti jídelny v daných obdobích a **efektivnosti vynakládání ekonomických zdrojů**. Pomocí analýzy odchylek, které jsou pro jídelnu relativně jednoduše zjištěitelné, se může vedení jídelny zaměřit na **vědomou kontrolu a řízení nákladů**, metoda jí poskytne mnoho informací jako **vstupy pro další rozpočítání a plánování** v rámci její činnosti, což bude potřeba pro **naplnění stanovených dílčích cílů** jídelny v rámci její strategie.

Metoda je použitelná na nejdrobnějších podnikových úrovních, takže ji lze zavést mezi jednotlivé úseky jídelny. Její uvedení do praxe může také sloužit jako **motivace a zvýšení odpovědnosti a zainteresovanosti pracovníků** jídelny na její výkonnosti.

Podpořit řízení nákladů je nutné také z hlediska **technické a softwarové vybavenosti**. Jídelna by potřebovala zajistit pro svůj provoz ekonomický systém, který by jí umožňoval mimo jiné také zefektivnit obchodní proces, sledovat a vyhodnocovat nákupy a prodeje, umožnil vést skladové hospodářství, informační systém, který by zoptimalizoval proces

objednávek surovin a ostatního materiálu, ale především by shromažďoval důležité informace a data, které lze analyzovat a vyhodnocovat pro budoucí rozhodování.

## ZÁVĚR

Diplomová práce byla věnována zhodnocení kalkulací ve vybrané společnosti, kterou byla jídelna Vedanta s provozovnou ve Svitavách, a navržení kroků ke zlepšení stávající situace, což bylo hlavním cílem práce.

Při zpracování práce bylo vycházeno z teoretických východisek, které obsahovala první kapitola. Poté byla popsána jídelna z hlediska jejího vzniku, činnosti, její mise, vize a hlavních cílů. Popsána byla také její organizační struktura, zákazníci, dodavatelé a konkurence. Následně byla práce zaměřena na analýzu současné klasifikace nákladů, způsobu kalkulace nákladů a kalkulačního systému. Bylo zjištěno, že jídelna nesleduje nákladovou cenu, náklady svého hospodaření klasifikuje pouze dle druhového členění pro potřeby finančního účetnictví, které si nechává zpracovat externí společností. Náklady výroby stanovuje pouze odhadem a soustředí se zejména na přímou spotřebu materiálu (potravin). Režijní náklady nerozvrhuje žádným způsobem a prodejní cenu stanovuje podle cen konkurence, které se v okolí objevují nejčastěji.

Na základě těchto zjištění pak byla navrhována nová klasifikace nákladů podle účelu na jednicové a režijní a podle vztahu k objemu výroby na variabilní, fixní a semivariabilní. Návrh kalkulačního vzorce sestával v rozlišení nákladů na jednicové (přímé) a režijní. Režijní náklady byly rozlišeny do čtyř druhů na výrobní režii, provozní režii, správní režii a rozvozdovou režii. Následně byl vymezen způsob rozpočítání režijních nákladů diferencovanou přírážkovou kalkulací. Tato metoda má spoustu nedostatků, které jsou v dnešní době řešeny pomocí nových způsobů kalkulací, ovšem vzhledem ke stávajícímu stavu řízení nákladů jídelny uspokojí její potřeby a poslouží jako odrazový můstek na cestě za kvalitním managementem nákladů.

V návrhu kalkulačního systému byly tyto návrhy doplněny o doporučení propočtových, plánových, operativních a výsledných kalkulací a implementaci metody standardních nákladů a analýzy odchylek. Navržená opatření by mohla jídelně pomoci lépe alokovat své náklady a zavést kalkulační systém, který by podpořil její finanční řízení. Zástupce jídelny přislíbil zavedení návrhů zvážit, díky čemuž považuji cíl diplomové práce za úspěšně naplněný.

## SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

- (1) SYNEK, Miloslav a Eva KISLINGEROVÁ. *Podniková ekonomika*. 5., přeprac. a dopl. vyd. Praha: C.H. Beck, 2010. Beckovy ekonomické učebnice. ISBN 978-80-7400-336-3.
- (2) KRÁL, Bohumil. *Manažerské účetnictví*. 3., dopl. a aktualiz. vyd. Praha: Management Press, 2010. ISBN 978-80-7261-217-8.
- (3) POPESKO, Boris. *Moderní metody řízení nákladů: jak dosáhnout efektivního vynakládání nákladů a jejich snížení*. Praha: Grada, 2009. Prosperita firmy. ISBN 978-80-247-2974-9.
- (4) ČECHOVÁ, Alena. *Manažerské účetnictví*. 2., aktualiz. a rozš. vyd. Brno: Computer Press, 2011. ISBN 978-80-251-2831-2.
- (5) HRADECKÝ, Mojmír a Miloš KONEČNÝ. *Kalkulace pro podnikatele*. Praha: Prospektrum, 2003. ISBN 80-717-5119-7.
- (6) PETŘÍK, Tomáš. *Ekonomické a finanční řízení firmy: manažerské účetnictví v praxi*. 2., výrazně rozš. a aktualiz. vyd. Praha: Grada, 2009. ISBN 978-80-247-3024-0.
- (7) LAZAR, Jaromír. *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada, 2012. Účetnictví a daně (Grada). ISBN 978-80-247-4133-8.
- (8) REISS, M. *Informace o jídelně* [ústní sdělení]. Vedanta. Náměstí Míru 104/22, Svitavy. 25. 4. 2021.
- (9) Vedanta. *Vedanta* [online]. 2016 [cit. 2021-05-16] Dostupné z: vedanta108.cz.
- (10) BÁČA, J. *Informace o jídelně* [ústní sdělení]. Vedanta. Náměstí Míru 104/22, Svitavy. 27. 4. 2021.

- (11) DOKUMENT Z ÚČETNICTVÍ SPOLEČNOSTI JITŘENKA-ZLATÁ STUDNA S.R.O. *Výpis všech pohledávek k 31.12.2020 podle názvu odběratelů* [elektronický dokument]. Final, spol. s r.o. Svitavy, 2021.
- (12) DOKUMENT Z ÚČETNICTVÍ SPOLEČNOSTI JITŘENKA-ZLATÁ STUDNA S.R.O. *Výpis všech závazků k 31.12.2020 podle názvu dodavatelů* [elektronický dokument]. Final, spol. s r.o. Svitavy, 2021.
- (13) Český jídelníček se v průběhu třiceti let proměnil. *Český statistický úřad | ČSÚ* [online]. [cit. 2021-04-28]. Dostupné z: <https://www.czso.cz/csu/czso/cesky-jidelnicek-se-v-prubehu-triceti-let-promenil>
- (14) REISS, J. *Informace o jídelně* [ústní sdělení]. Vedanta. Náměstí Míru 104/22, Svitavy. 28. 4. 2021.
- (15) DOKUMENT Z ÚČETNICTVÍ SPOLEČNOSTI JITŘENKA-ZLATÁ STUDNA S.R.O. *Obrátová a zůstatková předvaha za 01.01.2020-31.12.2020* [elektronický dokument]. Final, spol. s r.o. Svitavy, 2021.
- (16) DOKUMENT Z ÚČETNICTVÍ SPOLEČNOSTI JITŘENKA-ZLATÁ STUDNA S.R.O. *Přehled o vyměřovacích základech a zákonném pojistném za rok 2020* [elektronický dokument]. Final, spol. s r.o. Svitavy, 2021.
- (17) DOKUMENT Z ÚČETNICTVÍ SPOLEČNOSTI JITŘENKA-ZLATÁ STUDNA S.R.O. *Výpis pohybů účtů 551 analyticky za 01.01.2020-31.12.2020* [elektronický dokument]. Final, spol. s r.o. Svitavy, 2021.



## SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Schéma kalkulace úplných nákladů .....	20
Obrázek č. 2: Schéma kalkulace neúplných nákladů.....	26
Obrázek č. 3: Členění kalkulací .....	31
Obrázek č. 4: Konstrukce celkové odchylky .....	37
Obrázek č. 5: Rozklad odchylky provozního zisku .....	38
Obrázek č. 6: Logo jídelny .....	40

## SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Úrovně řízení jídelny .....	44
Graf č. 2: Organizační struktura jídelny .....	45
Graf č. 3: Struktura nákladů podle druhového členění .....	52

## SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Struktura nákladů v absolutní a relativní výši v roce 2020.....	50
Tabulka č. 2: Členění nákladů podle druhu .....	55
Tabulka č. 3: Návrh členění nákladů podle účelu.....	57
Tabulka č. 4: Návrh rozdělení nákladů do režii .....	57
Tabulka č. 5: Návrh členění nákladů podle vztahu k objemu výroby .....	59
Tabulka č. 6: Souhrnný přehled návrhu členění nákladů.....	61
Tabulka č. 7: Rozdělení celkových mzdových nákladů a zákonného pojištění.....	64
Tabulka č. 8: Rozdělení celkové spotřeby elektřiny a vody .....	64
Tabulka č. 9: Rozdělení celkových odpisů drobného a ostatního hmotného majetku....	65
Tabulka č. 10: Složení a režijní přírážka výrobní režie .....	66
Tabulka č. 11: Složení a režijní přírážka provozní režie .....	67
Tabulka č. 12: Složení a režijní přírážka správní režie.....	67
Tabulka č. 13: Složení a režijní přírážka rozvozní režie .....	68
Tabulka č. 14: Souhrnný přehled režijních přírážek jednotlivých režii.....	69
Tabulka č. 15: Přímý materiál nabídky č. 1 .....	70
Tabulka č. 16: Přímé mzdy a ostatní přímé náklady nabídky č. 1 .....	71
Tabulka č. 17: Přímý materiál nabídky č. 2 .....	72
Tabulka č. 18: Přímé mzdy a ostatní přímé náklady nabídky č. 2 .....	74